

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA QUINTA) DE 24 DE FEBRERO DE 2022

---

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid (España)*

**Asunto:** C-582/20

**Partes:** SC Cridar Cons SRL, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj y Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca.

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167 y 168 – Derecho a deducción – Denegación – Fraude fiscal – Práctica de la prueba – Suspensión del procedimiento relativo a una reclamación administrativa presentada contra una liquidación tributaria mediante la que se deniega el derecho a la deducción, a la espera del resultado de un proceso penal – Autonomía procesal de los Estados miembros – Principio de neutralidad fiscal – Derecho a una buena administración – Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con la decisión de suspender un procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación tributaria mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, a la espera de la conclusión de un proceso penal.

A principios de 2015, la Fiscalía del Tribunal Superior de Cluj (Rumanía), instruyó un procedimiento penal en el que se formularon acusaciones de fraude

fiscal contra varias personas, entre las que se encontraba el administrador de la mercantil Cridar. En una fecha no precisada de 2016, la Fiscalía solicitó a la Administración tributaria rumana que procediera a una nueva inspección tributaria de Cridar, alegando que existían pruebas de que, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, esta sociedad había realizado adquisiciones ficticias a otras sociedades.

En el acta de inspección tributaria de 3 de noviembre de 2016 y en la liquidación dictada ese mismo día, la Administración Tributaria rumana, contrariamente a la postura adoptada en 2014, denegó a Cridar el derecho a la deducción del IVA correspondiente a todas las operaciones de adquisición efectuadas por esta sociedad con cinco sociedades mencionadas por la Fiscalía e impuso a Cridar obligaciones tributarias adicionales en concepto de IVA y del impuesto sobre sociedades. De conformidad con el artículo 128 del Código de Procedimiento Tributario rumano. La Administración revocó asimismo la liquidación tributaria del año 2014 y rectificó todos los resultados de la inspección tributaria anterior en materia de IVA. Esta nueva liquidación tributaria se basaba en una serie de irregularidades constatadas con anterioridad, en relación con cinco proveedores de Cridar o de sus proveedores, a la vista de las cuales la Administración concluyó que existía una sospecha razonable de que se había creado una situación artificial para que Cridar aumentase ficticiamente sus gastos y dedujera los importes correspondientes de IVA, sin que existieran operaciones económicas reales.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo rumano planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La [Directiva sobre el IVA] y el artículo 47 de la [Carta] ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que permite que las autoridades tributarias, tras practicar una liquidación tributaria mediante la cual deniegan el derecho a la deducción del IVA soportado, suspendan el procedimiento de reclamación administrativa [formulada contra dicha liquidación] hasta la finalización de un proceso penal que podría proporcionar elementos objetivos adicionales relativos a la implicación del sujeto pasivo en el fraude fiscal en cuestión?

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 pudiera acogerse a medidas cautelares de suspensión de los efectos de la denegación del derecho a la deducción del IVA?»

## 2. Fundamentos de Derecho y comentario

En el presente asunto el Tribunal de justicia dilucida si la Directiva sobre el IVA y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que autoriza a las autoridades tributarias nacio-

nales a suspender un procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado por la implicación de dicho sujeto pasivo en un fraude fiscal, hasta la conclusión de un procedimiento penal que puede aportar elementos objetivos adicionales en relación con esa implicación, y si a este respecto es pertinente el hecho de que dicho sujeto pasivo pueda obtener la suspensión de la ejecución de esa liquidación mientras dure la suspensión del procedimiento.

Según declara el Tribunal de Luxemburgo, para que el Derecho de la Unión no se oponga a la suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa como el analizado en el presente supuesto, es necesario que tal suspensión no menoscabe el derecho a una buena administración y, en particular, que no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable.

Mientras duró la suspensión, Cridar se vio efectivamente privada de la posibilidad de interponer un recurso judicial contra la liquidación tributaria mediante la que se le deniega el derecho a la deducción del IVA. No obstante, el Tribunal considera que tal suspensión persigue un objetivo legítimo y que Cridar no puede ser privada de esta posibilidad más allá de un plazo razonable. A raíz de que no ha resultado controvertido que dicha sociedad podrá interponer un recurso judicial contra la resolución que resuelva sobre el fondo de su reclamación, se declara que no puede considerarse que tal suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa obstaculice de manera desproporcionada el derecho de un sujeto pasivo como Cridar de acceder a los tribunales, garantizado por el artículo 47 de la Carta.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que el interesado pueda conocer los motivos de la resolución adoptada con respecto a él, bien mediante la lectura de la propia resolución, bien mediante la notificación de la motivación de esta efectuada a petición del interesado, sin perjuicio de la facultad del juez competente de exigir a la autoridad en cuestión que comunique tal motivación, a fin de permitir que el interesado defienda sus derechos en las mejores condiciones posibles y decida con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de someter el asunto al juez competente, así como para poner a este último en condiciones de ejercer plenamente el control de la legalidad de la resolución nacional de que se trate.

Por consiguiente, para que se acuerde la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA es necesario, con arreglo al artículo 47 de la Carta, que la resolución por la que se acuerda dicha suspensión esté motivada de hecho y de Derecho, con el fin no solo de permitir al sujeto pasivo conocer los motivos por los que se considera que dicha suspensión es necesaria para poder resolver eficazmente su reclamación y defender sus derechos en las

mejores condiciones posibles, sino también para que el juez que debe conocer del recurso contra la decisión de suspender el procedimiento esté en condiciones de ejercer plenamente el control de la legalidad de esta.

Asimismo, se explicita que, para que se acuerde la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, como la controvertida en el litigio principal, de conformidad con el Derecho de la Unión, es necesario que la normativa nacional aplicable establezca, si resulta finalmente que dicha denegación se acordó vulnerando el Derecho de la Unión, que el sujeto pasivo podrá obtener la devolución de la cantidad de dinero en cuestión en un plazo razonable y, en su caso, intereses de demora.

### 3. Fallo

---

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 no se oponen a una normativa nacional que autoriza a las autoridades tributarias nacionales a suspender un procedimiento de reclamación administrativa dirigida contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado en razón de la implicación de dicho sujeto pasivo en un fraude fiscal, con el fin de obtener elementos objetivos adicionales relacionados con esa implicación, a condición de que, primero, tal suspensión no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable; segundo, la motivación de la resolución por la que se acuerda dicha suspensión aporte los hechos y los fundamentos de Derecho y pueda ser objeto de control jurisdiccional, y, tercero, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, dicho sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen. En tales circunstancias, no se requiere que, durante la suspensión del procedimiento en cuestión, el referido sujeto pasivo obtenga la suspensión de la ejecución de la liquidación, salvo que, existiendo serias dudas sobre la legalidad de esta última, la concesión de tal suspensión de la ejecución sea necesaria para evitar un perjuicio grave e irreparable a los intereses del sujeto pasivo.