Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 24 de febrero de 2022 *

«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»

En el asunto C-582/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía), mediante resolución de 23 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

SC Cridar Cons SRL

y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente), M. Ilešič, D. Gratsias y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: rumano.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SC Cridar Cons SRL, por los Sres. C. F. Costaş y S. I. Puț y la Sra. A. Tomuța, avocați;

– en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, R. I. Hațieganu y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Armenia, 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 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA») y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Cridar Cons SRL (en lo sucesivo, «Cridar») y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía; en lo sucesivo, «APH Cluj») y la Directeria Generală Regională a Finanelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía; en lo sucesivo «DGRH Cluj-Napoca») 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 impuesto sobre el valor añadido (IVA), a la espera de la conclusión de un proceso penal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 167 de la Directiva sobre el IVA establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

4 El artículo 168 dispone que:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]».

Derecho rumano

Código de Procedimiento Tributario

5 La Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Ley n.º 207/2015, sobre el Código de Procedimiento Tributario), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), establece, en su artículo 118, apartado 3, que «la inspección tributaria se efectuará una sola vez para cada tipo de deuda tributaria y para cada período impositivo».

6 El artículo 128 del Código de Procedimiento Tributario, titulado «Nueva inspección tributaria», preceptúa lo siguiente en su apartado 1:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 118, apartado 3, el jefe de la autoridad de inspección tributaria podrá decidir volver a inspeccionar determinados tipos de obligaciones fiscales en relación con un período impositivo determinado tras la aparición de datos adicionales de los que dicha autoridad no tuvo conocimiento en la fecha de la inspección tributaria y que afectan a los resultados de esta.»

7 A tenor del artículo 131 de dicho Código, que lleva por título «Resultado de la inspección tributaria»:

«1) El resultado de la inspección tributaria se consignará por escrito en un acta de inspección tributaria que contenga las comprobaciones fácticas y jurídicas realizadas por la autoridad de inspección tributaria, así como las consecuencias tributarias de dichas comprobaciones.

[…]

4) El acta de inspección tributaria constituye el fundamento para dictar:

a) la liquidación tributaria, por diferencias al alza o a la baja de las obligaciones tributarias principales resultantes de diferencias en la base imponible;

[…]».

8 El artículo 132 de dicho Código, bajo la rúbrica «Remisión a las autoridades competentes para la instrucción penal», establece en su apartado 1:

«La autoridad de inspección tributaria estará obligada a remitir a los órganos jurisdiccionales competentes las comprobaciones realizadas con ocasión de la inspección tributaria y que puedan ser constitutivas de delito con arreglo a la ley penal.»

9 El artículo 268 del citado Código, con el título «Posibilidad de reclamar», dispone, en su apartado 1:

«Con arreglo al presente título, podrá presentarse una reclamación contra una obligación de pago y contra cualquier otro acto administrativo en materia tributaria. La reclamación es un recurso administrativo y no impide que quien se considere perjudicado en sus derechos por un acto administrativo en materia tributaria ejerza el derecho a un recurso judicial.»

10 El artículo 277 del Código de Procedimiento Tributario, titulado «Suspensión del procedimiento de reclamación en vía administrativa», tiene el siguiente tenor:

«1) El órgano competente para conocer de la reclamación podrá suspender el procedimiento, de forma motivada, cuando:

a) el órgano inspector haya remitido el asunto a los órganos competentes debido a la existencia de indicios de comisión de un delito en relación con las pruebas utilizadas para la determinación de la base imponible, que, de resultar probado, tendría una influencia decisiva en la resolución del procedimiento administrativo;

[…]

4) La resolución firme de la jurisdicción penal sobre la acción civil vinculará a los órganos competentes para conocer de las reclamaciones en relación con aquellos importes respecto de los que el Estado se hubiera constituido como parte civil.»

11 Según el artículo 278 de dicho Código, bajo la rúbrica «Suspensión de la ejecución del acto administrativo tributario»:

«1) La presentación de una reclamación administrativa no suspenderá la ejecución del acto administrativo en materia tributaria.

2) Lo dispuesto en el presente artículo se entenderá sin perjuicio del derecho del reclamante a solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo tributario en virtud de la [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Ley n.º 554/2004 del Procedimiento Contencioso-Administrativo)].

[…]»

12 El artículo 281 de dicho Código, titulado «Comunicación de la resolución y vía de recurso», establece en su apartado 2:

«El reclamante o las personas que intervengan en el procedimiento de reclamación podrán recurrir la resolución que se dicte en dicho procedimiento, así como los actos administrativos tributarios a los

que se refiera la resolución ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo competente […]».

13 El artículo 350 del mismo Código, con el título «Colaboración con las autoridades competentes para la instrucción penal», preceptúa, en sus apartados 2 y 3:

«2) En casos debidamente justificados, se podrá encargar a la [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (Agencia Nacional de la Administración Tributaria, Rumanía)], la realización de inspecciones tributarias, de conformidad con los objetivos fijados, tras el inicio de la instrucción penal y previo dictamen del fiscal.

3) El resultado de las inspecciones previstas en los apartados 1 y 2 se consignará en actas, que constituyen medios de prueba. Las actas no constituirán deuda tributaria a efectos del presente Código.»

14 Mediante su sentencia n.º 72, de 29 de enero de 2019, la Curtea Constituțională (Tribunal Constitucional, Rumanía) declaró la inconstitucionalidad de la expresión «que constituyen medios de prueba», que figura en dicho artículo 350, apartado 3.

Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo

15 La Ley n.º 554/2004 del Procedimiento Contencioso-Administrativo, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo»), en su artículo 2, apartado 1, enuncia las siguientes definiciones:

«A efectos de la aplicación de esta Ley, se entenderá por:

[…]

ș) «daño inminente»: el perjuicio material futuro y previsible o, en su caso, la perturbación previsible grave del funcionamiento de una autoridad pública o de un servicio público;

t) «casos debidamente justificados»: las circunstancias de hecho y de Derecho que puedan suscitar serias dudas en cuanto a la legalidad del acto administrativo;

[…]».

16 El artículo 14 de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo, titulado «Suspensión de la ejecución del acto», dispone en su apartado 1:

«En los casos debidamente justificados y para prevenir un daño inminente, tras haber impugnado el acto […] ante la autoridad pública que lo emitió o la autoridad jerárquicamente superior, el perjudicado podrá solicitar al órgano jurisdiccional competente que acuerde la suspensión de la ejecución del acto administrativo unilateral hasta que recaiga una resolución sobre el fondo del asunto. Si el perjudicado no interpone un recurso de anulación del acto en un plazo de 60 días, la suspensión de la ejecución finalizará de pleno derecho y sin ninguna formalidad.»

17 El artículo 15 de dicha Ley, que lleva por título «Solicitud de suspensión con el recurso principal», establece:

«1) El recurrente podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo unilateral por los motivos establecidos en el artículo 14, y mediante solicitud 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 de la ejecución del acto administrativo impugnado hasta la resolución firme e irrevocable del asunto. La solicitud de suspensión de la ejecución podrá formularse junto con el recurso principal o mediante un recurso distinto, hasta que se resuelva sobre el fondo del recurso.

[…]

4) Si se estima el recurso en cuanto al fondo, la medida de suspensión de la ejecución, acordada con arreglo al artículo 14, se prorrogará de pleno derecho hasta la resolución firme e irrevocable del asunto, aun cuando el recurrente no haya solicitado la suspensión de la ejecución del acto administrativo con arreglo al apartado 1.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 Cridar, sociedad que opera en el sector de la construcción de carreteras y autopistas, fue objeto de una inspección tributaria relativa al IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de abril de 2014. En este contexto, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud, Rumanía) le reconoció el derecho a la deducción del IVA por las operaciones registradas en su contabilidad.

19 A principios de 2015, el Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Fiscalía del Tribunal Superior de Cluj, Rumanía; en lo sucesivo, «Fiscalía») instruyó el expediente penal n.º 363/P/2015, en el que se formularon acusaciones de fraude fiscal contra varias personas, entre las que se encontraba el administrador de Cridar. En una fecha no precisada de 2016, la Fiscalía solicitó a la DGRH Cluj-Napoca 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. La DGRH Cluj-Napoca encargó al APH Cluj que realizara esta nueva inspección. Se desarrolló del 4 al 17 de octubre de 2016 y solo se refirió al período que fue objeto de la inspección fiscal mencionada en el apartado anterior.

20 En su acta de inspección tributaria de 3 de noviembre de 2016 y en su liquidación de ese mismo día, la APH Cluj, 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 (en lo sucesivo, «adquisiciones controvertidas») e impuso a Cridar obligaciones tributarias adicionales por importe de 2 103 272 lei rumanos (RON) (aproximadamente 425 000 euros), en concepto de IVA y del impuesto sobre sociedades. De conformidad con el artículo 128 del Código de Procedimiento Tributario, la APH Cluj 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 APH Cluj 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.

21 Desde el momento en que se dictaron estos actos, las autoridades tributarias remitieron a la Fiscalía el expediente de instrucción relativo a dichos hechos constitutivos de fraude fiscal en relación con las operaciones inspeccionadas. Por otra parte, ya se habían iniciado actuaciones penales en relación con tales hechos, que eran objeto del expediente de instrucción n.º 363/P/2015.

22 El 11 de noviembre de 2016, Cridar presentó ante la DGRH Cluj-Napoca una reclamación contra la liquidación tributaria de 3 de noviembre de 2016 y, sobre la base del artículo 14 de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo, presentó una solicitud de suspensión de la ejecución de dicha liquidación, que fue estimada por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía) mediante sentencia dictada en 2016, que acordó la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta que recayera una resolución sobre el fondo del asunto. Esta sentencia adquirió firmeza.

23 Mediante resolución de 16 de marzo de 2017 sobre la reclamación a la que se refiere el apartado anterior, la DGRH Cluj-Napoca desestimó todos los motivos de orden procesal formulados por Cridar, pero ordenó la suspensión del procedimiento sobre el fondo de la reclamación tributaria en virtud del artículo 277, apartado 1, letra a), del Código de Procedimiento Tributario, señalando que el órgano que conoce de la reclamación no puede pronunciarse sobre el fondo del asunto antes de que una decisión ponga fin a la vía penal y confirme o desvirtúe las sospechas de los órganos de inspección sobre la realidad de las adquisiciones controvertidas.

24 Mediante recurso interpuesto el 29 de junio de 2017, Cridar solicitó a la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj), con carácter principal, que anulara dicha resolución de 16 de marzo de 2017 por motivos procesales y, con carácter subsidiario, que anulara dicha resolución y condenara a la DGRH Cluj-Napoca a pronunciarse sobre el fondo de su reclamación. Además, Cridar solicitó que se suspendiera la ejecución de la liquidación hasta la resolución firme del asunto en vía penal, con arreglo al artículo 15 de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo.

25 En su sentencia de 29 de septiembre de 2017, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso. Consideró, en particular, que la DGRH Cluj-Napoca está facultada para apreciar la oportunidad de suspender el procedimiento sobre la reclamación tributaria, con el fin de evitar que se dicten resoluciones contradictorias en relación con la misma situación jurídica. De ello dedujo la legalidad de la decisión de dicha autoridad de suspender el procedimiento sobre la reclamación tributaria hasta que se determinara, en el proceso penal, si las adquisiciones controvertidas eran reales. Dicho órgano jurisdiccional desestimó asimismo la demanda de suspensión de la ejecución de la liquidación hasta que recayera una resolución firme en el proceso penal, ya que los motivos de ilegalidad invocados no creaban una apariencia de ilegalidad del acto y tampoco quedaba acreditada la inminencia de un daño. A este respecto, señaló que la resolución judicial, a la que se hace referencia en el apartado 22 de la presente sentencia, por la que se estimaba la solicitud de suspensión de la ejecución presentada sobre la base del artículo 14 de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo, carece de fuerza de cosa juzgada a efectos de resolver una solicitud similar basada en el artículo 15 de dicha Ley, debido a los diferentes efectos en el tiempo de los dos procedimientos de que se trata.

26 El 11 de octubre de 2017, Cridar interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía), el órgano jurisdiccional remitente. En el marco de este recurso de casación, dicha sociedad sostiene, en particular, que, en la resolución de 16 de marzo de 2017 sobre su reclamación tributaria, la DGRH Cluj-Napoca señaló, contrariamente a lo que se había hecho constar en la segunda inspección tributaria, que solo se habían encontrado indicios de que las adquisiciones controvertidas podían haber sido ficticias y que la cuestión de su carácter ficticio o no solo se dirimiría con la resolución firme del asunto penal. Alega que, debido a estas interpretaciones contradictorias relativas a las pruebas practicadas, a su valor jurídico y a la autoridad que puede determinar el carácter ficticio o real de las operaciones, el contribuyente se encuentra cautivo y sin posibilidad alguna de ejercer su derecho a deducción. De este modo, la legislación nacional parece haber establecido un requisito adicional para el reconocimiento del derecho a la deducción del IVA, a saber, la confirmación, en el proceso penal, de la realidad de las operaciones de que se trata, que no se desprende ni de las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión ni de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

27 El órgano jurisdiccional remitente indica que, dado que el litigio del que conoce no versa sobre la legalidad en cuanto al fondo de la liquidación tributaria de 3 de noviembre de 2016, no puede determinar si los elementos mencionados en esta son suficientes, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para fundamentar la denegación del derecho a la deducción del IVA.

28 Dicho órgano jurisdiccional observa, además, que, por el momento, Cridar no puede obtener una solución judicial sobre el fondo de su reclamación, dado que, conforme a la jurisprudencia nacional, solo es posible recurrir judicialmente una liquidación tributaria, a la vista del artículo 281 del Código de Procedimiento Tributario, si a la vez se recurre la resolución sobre el fondo de la reclamación. Pues bien, en el presente asunto, la autoridad tributaria que adoptó la resolución de 16 de marzo de 2017 únicamente suspendió el procedimiento. Dicho órgano jurisdiccional añade que, según el artículo 278, apartado 1, del citado Código, la presentación de una reclamación administrativa no suspende la ejecución del acto administrativo en materia tributaria, ni siquiera durante el período de suspensión del procedimiento de reclamación contra dicho acto. Por otra parte, señala que una liquidación produce siempre el efecto de desplazar la carga fiscal al sujeto pasivo.

29 A la vista de estos elementos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede infringir el principio de neutralidad fiscal consagrado en la Directiva sobre el IVA el hecho de que, en un primer momento, la autoridad tributaria practique una liquidación, que produce efectos inmediatos, en la que se deniega el derecho a la deducción del IVA pese a que, en ese momento, no dispone de todos los elementos objetivos relativos a la implicación del sujeto pasivo en un fraude del IVA y, en un segundo momento, se acuerde la suspensión de la tramitación de la reclamación presentada contra esa liquidación hasta el esclarecimiento de los hechos en el marco de la instrucción de un proceso penal que tiene por objeto determinar la implicación del sujeto pasivo en el referido fraude. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal forma de proceder es compatible con el derecho a un proceso equitativo garantizado por el artículo 47 de la Carta, teniendo en cuenta que la liquidación conserva su carácter ejecutivo mientras que el procedimiento sobre la reclamación de que es objeto se encuentra suspendido, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de recurrir dicha liquidación ante un juez, pues tal posibilidad está supeditada a la adopción de una resolución sobre el fondo de la reclamación. Estima que el análisis podría diferir en función de que el sujeto pasivo se beneficie o no de una suspensión de la ejecución de los actos impugnados, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo, que pudiera excluir provisionalmente los efectos de la denegación del derecho a la deducción del IVA.

30 En esas circunstancias, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

31 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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 nacionales 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.

32 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva sobre el IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 31).

33 Ahora bien, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45).

34 Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude en el IVA, pero también sucede cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude. En consecuencia, solo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35 y jurisprudencia citada, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 46).

35 Dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió él mismo un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo (sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50).

36 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración tributaria de conformidad con las normas del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta [véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 4 de junio de 2020, C. F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartado 45].

37 De este modo y en tales circunstancias, en el apartado 68 de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión no se opone a que, en el marco de un procedimiento administrativo, la Administración tributaria pueda utilizar, con el fin de constatar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal nacional paralelo aún no concluido referido al sujeto pasivo, siempre que se respeten los derechos garantizados por el Derecho de la Unión, y en especial por la Carta. Asimismo, declaró, en el apartado 38 de la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), en esencia, que, con esta misma salvedad, la Administración tributaria nacional, para demostrar la existencia de fraude del IVA, debe poder basarse en pruebas obtenidas en procedimientos penales no concluidos que no conciernen al sujeto pasivo o recabadas en procedimientos administrativos conexos en los que el sujeto pasivo no era parte.

38 Por consiguiente, el Derecho de la Unión tampoco puede, en principio y sin perjuicio del respeto de los derechos garantizados por ese Derecho, especialmente por la Carta, oponerse a que las autoridades tributarias puedan, en el marco del examen de una reclamación administrativa dirigida contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, suspender el procedimiento de reclamación con el fin de obtener elementos objetivos adicionales que demuestren la implicación del sujeto pasivo en el fraude fiscal en el que se basa la denegación del derecho a la deducción. En efecto, dado que, con dicha salvedad, el Derecho de la Unión no se

opone a que la Administración tributaria haga uso de pruebas obtenidas en un procedimiento penal para demostrar, en un procedimiento administrativo, la existencia de un fraude o de una práctica abusiva en materia de IVA, no puede, en principio y con esa misma salvedad, oponerse a que tal procedimiento administrativo se suspenda, incluso en la fase del examen de la reclamación dirigida contra la liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, en particular, para evitar la adopción de resoluciones contradictorias que puedan menoscabar la seguridad jurídica o, como en el procedimiento principal, para obtener eventualmente pruebas adicionales que puedan utilizarse a continuación en el examen de dicha reclamación.

39 Sin embargo, toda vez que, en tal situación, ya se ha practicado una liquidación mediante la que se deniega al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA, y habida cuenta de que este derecho constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, es preciso recordar que los principios que regulan la aplicación del régimen común del IVA por los Estados miembros, en particular los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, se oponen a que, ante meras sospechas de la Administración tributaria nacional, no probadas, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura fiscal, se deniegue el derecho a la deducción del IVA al sujeto pasivo destinatario de esa factura cuando no pueda aportar, además de dicho documento, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas [véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 50, y de 4 de junio de 2020, C.F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartados 44 y 49]. Tampoco puede denegarse el derecho a la deducción sobre la base de suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada).

40 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente indica expresamente, en su primera cuestión prejudicial, que se acordó la suspensión del procedimiento de que se trata en el litigio principal debido a que el asunto penal a la espera de cuya conclusión se acordó dicha suspensión puede proporcionar elementos objetivos «adicionales» relativos a la implicación del sujeto pasivo en el fraude fiscal que fundamenta la denegación en dicha liquidación del derecho a deducción.

41 Pues bien, dado que las cuestiones planteadas se basan en esta premisa fáctica, que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente y que no puede ser puesta en duda por el Tribunal de Justicia, habida cuenta de la clara separación de funciones entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 19, y de 9 de septiembre de 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, apartado 13 y jurisprudencia citada), para dar una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente, se ha de continuar el análisis partiendo de esa premisa.

42 En estas circunstancias, si se considera que no solo es objeto del litigio principal la práctica de la prueba por parte de las autoridades tributarias nacionales, sino también una decisión de suspender el procedimiento de reclamación administrativa, debe recordarse, en segundo lugar, habida cuenta de la autonomía de que disponen los Estados miembros en cuanto a la organización de sus procedimientos administrativos, que, a falta de normativa de la Unión en la materia, las disposiciones procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los contribuyentes obtienen del Derecho de la Unión se determinan por el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía de procedimiento de los Estados miembros, a condición, sin embargo, de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el

ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

43 En el presente asunto, por lo que respecta al principio de equivalencia, no consta en los autos remitidos al Tribunal de Justicia dato alguno que permita concluir que el artículo 277, apartado 1, letra a), del Código de Procedimiento Tributario, en virtud del cual se ordenó la suspensión del procedimiento de que se trata en el litigio principal, sea específico para las inspecciones por las que se verifica el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA, de modo que, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, puede excluirse la vulneración de ese principio (véase, por analogía, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 30).

44 En cuanto al principio de efectividad, nada indica tampoco que la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA haga por sí misma imposible o excesivamente difícil, en la vía administrativa, el ejercicio por los justiciables de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión.

45 No obstante, en tercer lugar, habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 38 de la presente sentencia, procede recordar, por un lado, que las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable, son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria mediante el cual un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartados 43 y 44 y jurisprudencia citada, y de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 48).

46 Pues bien, dado que el presente litigio principal versa, *in fine*, sobre el ejercicio por la Administración tributaria de sus facultades de inspección para dar cumplimiento a la obligación de los Estados miembros, que se desprende de la aplicación del Derecho de la Unión, de adoptar todas las medidas legales y reglamentarias apropiadas para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en su territorio y luchar contra el fraude, el procedimiento de examen de la reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA constituye un caso de aplicación del Derecho de la Unión por el Estado miembro en cuestión, de modo que ese procedimiento debe desarrollarse respetando el derecho a una buena administración (véase, por analogía, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 27 y jurisprudencia citada).

47 Por lo tanto, para que el Derecho de la Unión no se oponga a la suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa como el controvertido en el litigio principal, también 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.

48 Por otro lado, procede señalar que los derechos fundamentales garantizados por la Carta también son aplicables al presente litigio principal, ya que la suspensión del procedimiento objeto del recurso ante el órgano jurisdiccional remitente se inscribe en el marco de un procedimiento administrativo por el que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA

soportado por su implicación en un fraude fiscal contrario a los principios que rigen el sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión y que constituye, por consiguiente, un caso de aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 59 y jurisprudencia citada).

49 A este respecto, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación del artículo 47 de la Carta, según el cual toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva en las condiciones establecidas en dicho artículo, debido a que, mientras dure la suspensión, Cridar no puede interponer un recurso judicial contra la liquidación mediante la que se le deniega el derecho a la deducción del IVA, pues el Derecho nacional aplicable supedita la posibilidad de interponer tal recurso a la adopción de una resolución sobre el fondo de la reclamación.

50 Pues bien, es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de tutela judicial efectiva recogido en dicha disposición consta de diversos aspectos, entre los que se incluye, en particular, el derecho de acceso a los tribunales (sentencia de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, apartado 42 y jurisprudencia citada). No obstante, también se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el derecho de acceso a un tribunal no es un derecho absoluto, sino que puede comportar restricciones proporcionadas que persigan un objetivo legítimo y no menoscaben dicho derecho en su esencia (sentencia de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, apartado 44 y jurisprudencia citada).

51 En el presente asunto, basta con señalar que, si bien, mientras dure esa suspensión, Cridar se ve 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, de las consideraciones expuestas en el apartado 38 de la presente sentencia resulta, no obstante, que tal suspensión persigue un objetivo legítimo, y de las expuestas en los apartados 45 a 47 de la presente sentencia se infiere que Cridar no puede ser privada de esta posibilidad más allá de un plazo razonable. Asimismo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que no ha resultado controvertido en el litigio principal que dicha sociedad podrá interponer un recurso judicial contra la resolución que resuelva sobre el fondo de su reclamación. En estas circunstancias, 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.

52 Además, 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 (sentencia de 24 de noviembre de 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 y C-226/19, EU:C:2020:951, apartado 43 y jurisprudencia citada).

53 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.

54 Por lo demás, la obligación de la administración de motivar sus decisiones cuando aplica el Derecho de la Unión ya resulta del derecho a una buena administración (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de noviembre de 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 y C-226/19, EU:C:2020:951, apartado 34 y jurisprudencia citada).

55 En cuarto lugar, dado que no cabe excluir que, finalmente, se demuestre que se denegó al sujeto pasivo el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, es preciso recordar también que el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión. La solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (sentencias de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 24).

56 En este contexto, procede señalar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 19, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 30 y jurisprudencia citada).

57 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha indicado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen al fijar las modalidades de devolución del excedente del IVA, estas no pueden vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, estas modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (sentencias de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartados 37 y 38).

58 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 40 y jurisprudencia citada).

59 Estas consideraciones también son aplicables, por analogía, a una situación como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que una denegación ilegítima del derecho a la deducción del IVA soportado, mediante una liquidación inmediatamente ejecutiva, produce también el efecto de inmovilizar, en perjuicio del sujeto pasivo, la cantidad de dinero correspondiente al importe del IVA cuya deducción, hipotéticamente, se denegó vulnerando el Derecho de la Unión.

60 De ello se deduce 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.

61 En quinto y último lugar, procede señalar que, siempre que se cumplan los requisitos derivados de las consideraciones anteriores, no es necesario que, durante el período de suspensión del procedimiento de reclamación, el sujeto pasivo pueda acogerse en todos los casos a una suspensión de la ejecución de la liquidación que es objeto de dicha reclamación. Resulta suficiente que la normativa nacional aplicable prevea la posibilidad de acordar esa suspensión, como medida provisional, en caso de que existan serias dudas sobre la legalidad de la liquidación, si la concesión de la referida suspensión de la ejecución es necesaria para evitar un perjuicio grave e irreparable a los intereses del sujeto pasivo.

62 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva sobre el IVA y el artículo 47 de la Carta 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.

Costas

63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

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.

Firmas