

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA), DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-186/20

Partes: *HYDINA SK s. r. o. y Finančné riaditeľstvo slovenskej republiky*

Síntesis: IVA- Cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Reglamento (UE) n.º 904/2010 – Artículos 10 a 12 – Intercambio de información – Inspección tributaria – Plazos – Suspensión de la inspección tributaria en caso de intercambio de información – Incumplimiento del plazo impuesto para comunicar la información – Incidencia sobre la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El caso resulta de una controversia tributaria entre una entidad eslovaca (Hydina) y la Dirección General de Tributos de Eslovaquia, que surge en el marco de una inspección tributaria iniciada a raíz de una solicitud de deducción del IVA correspondiente a una entrega de mercancías (productos cárnicos) realizada y facturada por un proveedor local (Argus Plus spol.sr.o) domiciliado en el mismo Estado miembro.

Las autoridades fiscales eslovacas realizaron actuaciones de comprobación de cierto alcance para comprobar la existencia de vínculos entre las dos empresas eslovacas. Y en este contexto, el referido procedimiento de inspección se suspendió en dos ocasiones debido a solicitudes de información dirigidas a autoridades competentes de otros Estados miembros, con arreglo al Reglamento n.º 904/2010 de cooperación administrativa y lucha contra el fraude en

materia de IVA, con el fin de determinar si las mercancías facturadas por Argus a Hydina habían sido entregadas efectivamente.

La primera solicitud de información por parte de las autoridades eslovacas fue cursada a las autoridades competentes de la República de Polonia, Estado miembro en el que estas mercancías habían sido adquiridas por ARGUS Plus, lo que dio lugar a la suspensión de la inspección tributaria durante el período comprendido entre el 26 de agosto de 2014 y el 11 de marzo de 2015. La Administración tributaria eslovaca únicamente levantó dicha suspensión tras recibir la respuesta remitida por las autoridades polacas, lo que tuvo lugar una vez expirado el plazo de tres meses previsto en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010. Además, no se aplicaron los artículos 11 y 12 de este.

La segunda solicitud de información fue cursada a las autoridades competentes de Hungría para obtener el acta de una audiencia del ciudadano húngaro que gestionaba la entidad ARGUS Plus, lo que determinó de nuevo la suspensión de la inspección tributaria, durante el período comprendido entre el 20 de abril y el 1 de julio de 2015.

Al término de dicho procedimiento de inspección, la Administración tributaria eslovaca concluyó que la entidad Hydina, recurrente en el litigio principal, no había aportado ninguna prueba que demostrara que, durante el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2013, ARGUS Plus hubiese entregado efectivamente las mercancías mencionadas en las facturas que se le habían presentado. La administración comprobó que, durante dicho período impositivo, ARGUS Plus no había ejercido una actividad económica real, que no había adquirido efectivamente el derecho a disponer de dichas mercancías como propietaria y que, por consiguiente, no había podido entregar dichas mercancías a otros sujetos pasivos.

En esas circunstancias, la Administración tributaria eslovaca adoptó, el 30 de mayo de 2016, una resolución mediante la que estableció, respecto a dicho período impositivo, una diferencia de IVA por importe de 174 699,33 euros frente a la entidad Hydina. Esta última presentó un recurso administrativo contra dicha resolución, que fue desestimado por la Dirección de Tributos.

La entidad Hydina interpuso ante el Tribunal Regional de Prešov un recurso contencioso-administrativo contra la referida resolución de la Dirección de Tributos. En el contexto de ese recurso, invocó, en particular, el carácter excesivo de la duración global de la inspección tributaria. Destacó que, con arreglo a la normativa doméstica de Procedimiento Tributario, la duración de dicha inspección tributaria no puede exceder de un año a contar desde su inicio, de suerte que tal plazo se había superado en el caso del procedimiento de inspección llevado a cabo frente a tal entidad. El caso llegó al Tribunal Supremo, tras la desestimación del recurso en primera instancia, a través del correspondiente recurso de casación; el Tribunal Supremo, albergando dudas sobre la interpretación del Derecho de la UE, planteó ante el TJUE una serie de cuestiones prejudiciales en relación con

la aplicación del Reglamento de Cooperación Administrativa en materia del IVA, en relación con los plazos que regula tal reglamento a efectos de intercambio de información, así como los efectos del incumplimiento de los mismos en relación con los procedimientos de inspección domésticos.

2. Comentario

A través de esta sentencia, el TJUE básicamente trata de responder a la cuestión de si el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010 debe interpretarse en el sentido de que establece plazos cuyo incumplimiento puede afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Tal cuestión se analizó considerando globalmente el texto, contexto y finalidad del referido Reglamento de Cooperación administrativa en materia de IVA.

El Tribunal de Justicia, tras analizar los arts. 10, 11 y 12 del Reglamento 904/2010, consideró que a través de tal regulación el legislador de la Unión previó expresamente la posibilidad de que las autoridades fiscales competentes de los Estados miembros respondieran a una solicitud de información tras la expiración de los plazos previstos en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010 (tres meses como regla, y un mes si ya se dispone de la información). Profundizando sobre la interpretación de estas disposiciones del Reglamento de Cooperación Administrativa, el TJUE puso de relieve que los plazos previstos en el artículo 10 de dicho Reglamento no se refieren a las relaciones entre las autoridades tributarias competentes llamadas a cooperar en el marco del mecanismo establecido por dicho Reglamento y los sujetos pasivos, sino únicamente a las relaciones entre dichas autoridades. Y ello porque, por una parte, las autoridades tributarias de que se trate pueden, con arreglo al citado artículo 11, acordar un plazo más largo, sin que se prevea que estén obligadas a consultar al sujeto pasivo afectado y, por otra parte, en virtud de dicho artículo 12, únicamente la autoridad requirente, y no el sujeto pasivo, será informada por la autoridad requerida de la imposibilidad de responder a la solicitud en el plazo fijado. Además, remacha el TJUE que ni los artículos 10 a 12 del Reglamento n.º 904/2010 ni ninguna otra disposición de ese Reglamento prevén consecuencia alguna en caso de que las autoridades tributarias competentes sobrepasen uno de los plazos resultantes de la aplicación de dichos artículos, ya sea para dichas autoridades o para los sujetos pasivos. Por todo ello, concluye el TJUE que, del contexto en el que se inscribe dicho artículo 10 del referido Reglamento de Cooperación administrativa en materia de IVA, se desprende que el incumplimiento de uno de los plazos previstos por este último no confiere ningún derecho al sujeto pasivo afectado y no conlleva ninguna consecuencia específica, ni siquiera en lo que atañe a la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada.

El Tribunal de Justicia se sirvió de una segunda línea de interpretación finalista para reforzar las conclusiones alcanzadas a partir de los criterios literales y sistemáticos. A este respecto, señaló que, de acuerdo con su artículo 1, apartado 1, el Reglamento de Cooperación Administrativa tiene por objeto establecer las condiciones en las que autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación y que, a tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a esas autoridades cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Los considerandos 5 y 7 del Reglamento n.º 904/2010 también son indicativos, según el TJUE, de la finalidad del mismo en el sentido de establecer un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en especial respecto al intercambio de información, contribuir a garantizar que el IVA se aplique correctamente, en particular por lo que respecta a las actividades ejercidas en el territorio de uno de ellos, pero cuyo IVA se adeuda en otro Estado miembro, toda vez que el control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 43).

Esta identificación del Reglamento n.º 904/2010 con un instrumento de cooperación administrativa con fines de intercambio de información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros para poder comprobar la correcta aplicación de la normativa del IVA, le sirvió al TJUE para establecer que, a falta de disposición expresa en este sentido en el Reglamento n.º 904/2010, tal regulación comunitaria no puede interpretarse en el sentido de que confiere derechos específicos a los sujetos pasivos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 105 y jurisprudencia citada). Y, en la medida en que el citado Reglamento UE no regula la duración máxima de una inspección tributaria ni las condiciones de suspensión de esa inspección en caso de que se ponga en marcha el procedimiento de intercambio de información que prevé, no se considera que un sujeto pasivo pueda hacer valer dicho Reglamento con el fin de impugnar, debido a una duración excesiva, la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria de que ha sido objeto.

De acuerdo con todos estos razonamientos interpretativos, el TJUE concluyó que el art. 10 del Reglamento de Cooperación Administrativa en materia de IVA debe interpretarse en el sentido de que no establece plazos cuyo incumplimiento pueda afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Esta sentencia del TJUE en cierta medida converge con pronunciamientos anteriores en relación con otros instrumentos de asistencia administrativa mutua, como la Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en materia fiscal, hasta el punto de que podría trasladarse la jurisprudencia en el asunto *Hydina* a este otro ámbito de asistencia mutua más general (véase a este respecto el art. 204 del RD. 1065/2007). A este respecto, cabe recordar cómo en el asunto *Sabou* (C-276/12), el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo las Directivas de Asistencia Mutua en materia tributaria no crean derechos para los obligados tributarios, de suerte que éstos están sujetos a los efectos que resultan de tal cooperación fiscal. No obstante, en el caso *Berlioz* (C-682/15), pronunciamiento más garantista que *Sabou*, el TJUE reconoció que los procedimientos de cooperación transfronteriza entre administraciones tributarias están sujetos a los condicionantes fundamentales derivados del Estado de Derecho, y en tal sentido los obligados tributarios afectados ostentan el derecho de invocar los derechos específicos que consideren lesionados ante los correspondientes tribunales nacionales (véanse igualmente las SSTJUE en el asunto *Etat Luxembourgeois* C-245/19 y C-246/19 y *État Luxembourgeois y L* C-437/19, donde el Tribunal consolida su jurisprudencia sobre la aplicación del marco europeo de asistencia mutua en materia fiscal, incluyendo la cuestión de la legitimación activa para recurrir la imposición de sanciones por el incumplimiento de requerimientos de información en el Estado requerido). Cabe recordar a este respecto cómo el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta Europea de Derechos fundamentales resultan de aplicación a los procedimientos de cooperación fiscal internacional, tal y como ha puesto de relieve el propio TJUE a través de su jurisprudencia (véanse en particular las SSTJUE de 17 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, de 8 de octubre de 2020, *État Luxembourgeois*, C-245/19 y C-246/19, y de 25 de noviembre de 2021, *État Luxembourgeois y L*, C-437/19, en relación con la aplicación del art. 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales frente a la imposición de sanciones tributarias por incumplimiento de requerimientos de información cursados por las autoridades del Estado requerido como consecuencia de procedimientos de asistencia mutua cursados por las autoridades fiscales de otros Estados miembros; *vid.* a este respecto: Calderón/Martín Jiménez, *Derecho Tributario de la UE*, Ciss, Valencia, 2019, pp.513 y ss.).

La normativa nacional sobre procedimientos tributarios, en cuyo marco se utilizan estos mecanismos de cooperación fiscal internacional (véase el Título III Capítulo VI de la LGT y arts. 198 y ss. del Reglamento de aplicación de los tributos), debe aplicarse considerando la singularidad de estos mecanismos, permitiendo el ejercicio de los derechos que ostentan los obligados tributarios sin generar indefensión ni merma de garantías con arreglo a los principios de equivalencia y no discriminación (véanse a este respecto las SSTJUE en los asuntos *Passenheim* C-158/08, y *Halley* C-132/10, donde el Tribunal de Justicia estableció su jurisprudencia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis, la primera correspondiente a una situación en la que los elementos imposables se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita

emprender una investigación, y la segunda correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles; cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en las Directivas 77/799/CEE y 2011/16/UE o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua; cabría argumentar que esta jurisprudencia comunitaria y la referida a los principios de efectividad y equivalencia, no sólo se proyecta sobre la normativa reguladora de los plazos de prescripción tributaria, sino también sobre la que ordena la duración de los procedimientos de aplicación de los tributos).