

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 22 de octubre de 2013

Asunto: C-276/12

Partes: Jiří Sabou y Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

Síntesis:

«Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en materia de impuestos directos – Intercambio de información previa solicitud – Procedimiento tributario – Derechos fundamentales – Alcance limitado de las obligaciones del Estado miembro requirente y del Estado miembro requerido frente al contribuyente – Inexistencia de obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia – Inexistencia de obligación de invitar al contribuyente a participar en el examen de testigos – Derecho del contribuyente a cuestionar la información intercambiada – Contenido mínimo de la información intercambiada».

1. Comentario

Este caso de intercambio de información tributaria previa solicitud entre Estados miembros, se examina a la luz de los derechos fundamentales y de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (tras su modificación por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006). Debe tenerse en cuenta que posteriormente esta Directiva “de base” fue derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Pese a los intentos de la Comisión de negar la competencia del Tribunal, por defender que la obligación de informar al contribuyente de la solicitud de asistencia no se rige por el Derecho de la Unión, sino exclusivamente por el Derecho nacional, la Gran Sala se declara competente.

Desafortunadamente, el Tribunal no se puede pronunciar sobre los efectos de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, porque la fecha de su entrada en vigor (1 de diciembre de 2009) es posterior a la de la liquidación complementaria (de 28 de mayo de 2009).

El centro de la discusión es cuándo debe informarse al contribuyente. Es cierto que la Directiva aplicable no atribuye derechos específicos a los contribuyentes, ni impone a las autoridades de los Estados miembros ninguna obligación de consultarles. No obstante, se analiza si en virtud del derecho de defensa (que incluye el derecho a ser oído y el de acceso al expediente), las Administraciones de los Estados miembros están obligadas a permitir a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses y que entren en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal) dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión.

Para esclarecer el alcance de esta obligación, el Tribunal admite la argumentación común, presentada por los Estados miembros, que subraya la distinción entre la fase de investigación y la contradictoria en el procedimiento

de inspección tributaria. Se insiste en que la primera tiene por objeto recabar la información (incluso a través de la asistencia mutua) y la segunda comienza con la notificación al contribuyente de la propuesta de liquidación complementaria. Dado que el derecho de defensa puede ejercerse en esta segunda fase, el Tribunal no exige que el contribuyente participe en la solicitud de información, ni que sea oído cuando en el Estado miembro requerido se examinen testigos, ni antes de que transmita información.

Sin embargo, reconoce que aunque el derecho de defensa no obligue a las Administraciones a permitir la participación del contribuyente en las fases iniciales del procedimiento inspector, ello no quiere decir que se impida a los Estados miembros que hagan extensivo el derecho a ser oído a tales actuaciones, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y en el examen de testigos.

Algo parecido sucede con el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida o con determinadas exigencias sobre su contenido, pues el Tribunal remite a las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro.

A nuestro juicio, la variedad de regulaciones internas en lo que respecta a los derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia y derechos de intervención o impugnación, dificulta la futura adopción de un consenso sobre qué derechos deben respetarse y en qué supuestos. La apuesta por el intercambio automático de información, ya promovido por la OCDE como estándar global, está llevando a un desmantelamiento de garantías aplicables a todas las modalidades de intercambio de información en los Derechos tributarios nacionales (por ejemplo, en Holanda). En estas circunstancias, ha llegado el momento de plantearse, al menos en la Unión Europea, si las Directivas sobre asistencia mutua o un Código del contribuyente deberían ir más allá de la mera imposición a los Estados miembros de algunas obligaciones y atribuir derechos específicos a los contribuyentes¹. Frente al falso dilema entre justicia y eficiencia que se nos propone, debe sostenerse que un procedimiento eficiente no es el que alcanza su propósito más rápidamente, sino el que lo hace de la mejor manera posible.

Finalmente, interesa reseñar que la Abogada Kokott presentó sus conclusiones en audiencia pública el 6 de junio de 2013 y que el Gobierno español formuló observaciones.

2. Antecedentes

El Sr. Sabou, futbolista profesional, declaró en su impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2004 una cuota de 1.100 euros aproximadamente. Sin embargo, tras la actuación inspectora, se le giró una liquidación complementaria de unos 9.800 euros. El interesado la impugnó ante la Dirección de servicios tributarios del Ayuntamiento de Praga (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) que modificó dicha cuota, fijándola en torno a 11.000 euros. El Sr. Sabou interpuso, ante el Tribunal municipal de Praga, un recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado, y entonces recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo.

La diferencia en la cuota calculada se debe a la deducción de gastos realizados en varios Estados miembros, con motivo de un posible traslado de su actividad a alguno de sus clubes de fútbol. En el curso de la inspección, se

1 GRAU RUIZ, M.A.: "La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea", Quincena Fiscal Aranzadi, No. 22, 2013, p.105 a 115.

formularon varias solicitudes de información (a las Administraciones tributarias española, francesa y del Reino Unido), y resultó que ninguno de los clubes conocía al Sr. Sabou. Además, la Administración tributaria húngara, en relación con varias facturas presentadas por supuestos servicios prestados por una sociedad allí domiciliada, respondió que la misma era intermediaria de otra con domicilio social en un tercer país.

El futbolista alegó que la Administración tributaria checa había obtenido ilegalmente información, porque, en contra de los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconocía en el marco de procedimientos nacionales similares, al no informarle acerca de la solicitud de asistencia a otras Administraciones, no había podido participar en la formulación de las preguntas, ni fue invitado a participar en el examen de testigos en otros Estados miembros.

El Tribunal Supremo decide formular una petición de decisión prejudicial, mediante resolución de 3 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de junio de 2012, porque duda del derecho del contribuyente a participar en el intercambio de información entre las Administraciones y de la influencia que puedan tener los derechos garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En concreto, si puede cuestionar la exactitud de la información transmitida y si deben mencionarse las fuentes de la información y el método utilizado para obtenerla en el Estado requerido.

3. Cuestiones planteadas

El Nejvyšší správní soud decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. “¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera similares derechos?
2. ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en el examen de testigos en el Estado miembro requerido en el marco de la tramitación de una solicitud de información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Debe comunicar de antemano el Estado miembro requerido al contribuyente cuándo se procederá al examen de testigos, si así se lo ha solicitado el Estado miembro requirente?
3. Al comunicar información con arreglo a la Directiva 77/799[...], ¿está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada? ¿Puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información así comunicada, por ejemplo, por vicios formales del procedimiento que precedió en el Estado miembro requerido a la comunicación de la información? ¿O es aplicable el principio de cooperación y confianza mutua, conforme al cual no se podrá cuestionar la información facilitada por la Administración tributaria requerida?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1. “El Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.
2. La Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98, no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida”.

5. Fundamentos de la sentencia

“La circunstancia de que el Estado miembro requirente no esté obligado a dirigir una solicitud de asistencia a otro Estado miembro no autoriza a considerar que las normas relativas a la solicitud de información y a la utilización de la información obtenida por dicho Estado miembro queden fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Cuando un Estado miembro opta por recurrir a tal asistencia, ha de atenerse a las normas previstas en la Directiva 77/799” (apartado 26).

“Por consiguiente, las cuestiones planteadas relativas a las obligaciones que incumben al Estado miembro requirente frente al contribuyente están relacionadas con la aplicación del Derecho de la Unión y el Tribunal de Justicia es competente para examinar la aplicación, en este contexto, de los derechos fundamentales y, en particular, del derecho a ser oído” (apartado 27).

“Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente, está incluido entre los derechos fundamentales que forman parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C349/07, Rec. p. I10369, apartados 33 y 36)” (apartado 28).

“Del examen de la Directiva 77/799 se deduce que esta Directiva, cuyo objeto es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, coordina la transmisión de información entre las autoridades competentes, imponiendo a los Estados miembros algunas obligaciones. En cambio, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes (véase la sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 31) ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquéllos” (apartado 36).

“El Tribunal de Justicia ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, antes citada, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (véanse, entre otras, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Comisión/Lisrestal y otros, C32/95 P, Rec. p. 15373, apartado 1, y Sopropé, antes citada, apartado 37). Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (véanse, las sentencias Sopropé, antes citada, apartado 38, y de 10 de septiembre de 2013, G. y R., C383/13 PPU, apartado 32 y 35)” (apartado 38).

“Todos los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia defendieron que la solicitud de información dirigida por un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro no constituye un acto que lleve aparejada tal obligación. Los mencionados Estados consideran fundamentalmente que, en el marco de los procedimientos de inspección tributaria, es preciso distinguir entre la fase de investigación, en la que se recaba la información y en la que se inscribe la solicitud de información de una Administración tributaria a otra, y la fase contradictoria, en la que intervienen la Administración tributaria y el contribuyente contra el que se dirige el procedimiento de inspección, fase esta última que comienza con la notificación al contribuyente de una propuesta de liquidación complementaria” (apartado 40).

“El respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente” (apartado 44).

“Ahora bien, nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y, en particular, en el examen de testigos” (apartado 45).

“La Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida” (apartado 48).

“En tales circunstancias, incumbe exclusivamente a los Derechos nacionales fijar las correspondientes normas. El contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate” (apartado 49).

