

Asunto C-186/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

29 de abril de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca)

Fecha de la resolución de remisión:

5 de marzo de 2020

Parte demandante:

HYDINA SK s.r.o.

Parte demandada:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca)

Objeto del procedimiento principal

El recurso de casación presentado por la sociedad HYDINA SK s.r.o. (en lo sucesivo, «demandante») relativo al control de legalidad de la resolución de la autoridad tributaria por la que se deniega el derecho a la devolución del exceso del impuesto sobre el valor añadido soportado (en lo sucesivo, «IVA») y por la que se liquida el impuesto.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

El Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) plantea las cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE, que versan sobre el carácter de los plazos para la transmisión de información de conformidad con el Reglamento n.º 904/2010 en el contexto de una inspección tributaria, los efectos jurídicos del incumplimiento de dichos plazos en relación

con la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria y si el incumplimiento de dichos plazos constituye una injerencia ilegal en los derechos del sujeto pasivo.

Cuestiones prejudiciales

- ¿Debe interpretarse el considerando 25 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, que establece que «los plazos establecidos en el presente Reglamento para la transmisión de información se entenderán como plazos máximos que no deben superarse», en el sentido de que se trata de plazos que no pueden superarse y que, el hecho de excederlos, provoca la ilegalidad de la inspección tributaria?
- ¿Surte efectos (sancionadores) ante la autoridad requerida y ante la autoridad requirente el incumplimiento de los plazos para la ejecución del intercambio internacional de información establecido en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido?
- ¿Puede considerarse injerencia ilícita en los derechos del sujeto pasivo el intercambio internacional de información que supere los plazos establecidos en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, artículo 288.

Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 904/2010»), considerando 25, artículos 10, 11 y 12.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ústava Slovenskej republiky (Constitución de la República Eslovaca), artículos 2, apartado 2, y 7, apartado 2.

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [Ley n.º 563/2009 sobre el procedimiento tributario (general tributaria), así como de modificación y complemento de algunas leyes (en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»)].

Artículo 3, apartado 2, segunda frase:

La autoridad tributaria tiene la obligación de tramitar cada asunto que sea objeto de un procedimiento tributario, resolverlo inmediatamente y sin dilaciones innecesarias, utilizando los medios más adecuados para determinar y liquidar correctamente el impuesto.

Artículo 46, apartado 10:

El plazo para tramitar una inspección tributaria no podrá superar un año desde su inicio. El artículo 61 se aplicará, mutatis mutandis, a la suspensión de la inspección tributaria.

Artículo 61, apartado 1, letra b):

La autoridad tributaria podrá suspender el procedimiento tributario cuando se haya iniciado un procedimiento relativo a un hecho distinto que sea relevante para dictar una resolución, o bien se requiera obtener información, con arreglo a una disposición especial. 21a).

Artículo 61, apartado 5:

Cuando se suspenda el procedimiento tributario, dejarán de correr los plazos establecidos en esta Ley.

La nota explicativa 21a) al artículo 61, apartado 1, letra b), reenvía a la zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Ley n.º 442/2012 sobre asistencia internacional y cooperación en procedimientos tributarios) y al Reglamento n.º 904/2010.

Sentencia del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, de 27 de julio de 2016, dictada en el asunto 3Sžf/46/2015.

Resolución del Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional de la República Eslovaca), de 28 de febrero de 2013, dictada en el asunto IV. ÚS 116/2013-11.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Durante el período de liquidación de diciembre de 2013, el recurrente ejerció el derecho a deducir el IVA en concepto de compra de carne a la sociedad Argus Plus spol. s r.o. (en lo sucesivo, «proveedor»), por un importe total de 1 048 195,99 euros, incluyendo el IVA por importe de 174 699,33 euros.
- 2 El 21 de marzo de 2014, el Daňový úrad Prešov (Administración tributaria de Prešov, en lo sucesivo, «Administración tributaria») inició una inspección tributaria de la demandante para comprobar la procedencia del derecho a la devolución del exceso o parte del mismo correspondiente al período de

liquidación de diciembre de 2013. En el marco de esa inspección, se llevó a cabo un amplio procedimiento probatorio con el fin de examinar las relaciones de suministro y entrega entre la demandante y el proveedor, en su caso, con sus subcontratistas (sociedades extranjeras) para determinar si realmente tuvieron lugar las operaciones sujetas a tributación declaradas por la demandante.

- 3 Dado que el proveedor adquirió la mercancía en Polonia, la Administración tributaria solicitó, en el marco de ese procedimiento probatorio, el intercambio internacional de información para verificar la adquisición de la mercancía en otro Estado miembro. En consecuencia, suspendió la inspección tributaria a partir del 26 de agosto de 2014. La respuesta definitiva al intercambio internacional de información fue notificada a la Administración tributaria el 11 de marzo de 2015, motivo por el cual se reanudó la inspección tributaria. El 10 de abril de 2015, la Administración tributaria dictó una resolución suspendiendo de nuevo la inspección tributaria a partir del 20 de abril de 2015. En la motivación de esa resolución, la Administración tributaria señaló que el administrador del proveedor tenía su residencia permanente en Hungría y por ello solicitó un intercambio internacional de información. Desaparecidos los motivos por los que se había suspendido la inspección, se reanudó la inspección tributaria a partir del 1 de julio de 2015. El acta de la inspección tributaria se redactó el 16 de noviembre de 2015 y el 7 de diciembre de 2015 finalizó la inspección tributaria mediante la notificación del acta a la demandante, acompañada de un requerimiento para que esta realizara alegaciones.
- 4 Sobre la base de las comprobaciones resultantes de la inspección tributaria, la Administración tributaria concluyó que, durante el período de liquidación examinado, el proveedor no ejerció una actividad económica efectiva, que, en realidad, no adquirió el poder de disponer del bien con las facultades atribuidas a su propietario, que no había surgido por su parte la obligación tributaria en concepto de entrega de bienes a efectos de la Ley del IVA y, por lo tanto, la demandante no cumplía los requisitos para deducir el impuesto de la compra.
- 5 En relación con lo anterior, el 30 de mayo de 2016 la Administración tributaria dictó una resolución mediante la cual determinó respecto del período de liquidación de diciembre de 2013 de la demandante una diferencia en la cuota de IVA por importe de 174 699,33 euros, es decir, no reconoció el exceso por importe de 4 780,97 euros y liquidó el impuesto por un importe de 169 918,36 euros.
- 6 La demandante recurrió esa resolución ante el Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca), cuya resolución de 17 de octubre de 2016 confirmó la resolución de la Administración tributaria.
- 7 La demandante interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Dirección de Tributos de la República Eslovaca ante el Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov, en lo sucesivo, «Tribunal Regional»), reclamando la anulación de las resoluciones impugnadas de las

autoridades tributarias y que les fuera devuelto el asunto para continuar el procedimiento. Mediante sentencia de 18 de enero de 2018, el tribunal regional desestimó el recurso de la demandante.

- 8 La demandante presentó un recurso de casación contra la mencionada sentencia del tribunal regional ante el Tribunal Supremo de la República Eslovaca (en lo sucesivo, «tribunal de casación») solicitando la anulación de la sentencia recurrida y que se devolviera el asunto al tribunal regional a fin de continuar el procedimiento y, con carácter subsidiario, que se modificase la sentencia recurrida y anulasen las resoluciones de las autoridades tributarias, devolviéndoles el asunto para continuar el procedimiento.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 9 En el recurso de casación, la demandante alegó, entre otras cuestiones, la vulneración del principio de proporcionalidad y la ilegalidad de la resolución. La demandante alega que el legislador formuló el requisito de la adecuada tramitación de una inspección tributaria (principio de proporcionalidad en el Derecho tributario) precisamente mediante el establecimiento de unos límites que reducen el ámbito temporal de la inspección tributaria.
- 10 Respecto a la supuesta vulneración del principio de proporcionalidad, la demandante alegó el artículo 46, apartado 10, de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 10 Reglamento n.º 904/2010. No compartía el razonamiento del tribunal regional según el cual los plazos no corren tras la suspensión de la inspección tributaria, puesto que las disposiciones del Reglamento n.º 904/2010 que regulan, entre otras cuestiones, el intercambio internacional de información, son disposiciones del Derecho de la Unión que tienen prioridad en la República Eslovaca. Para comprobar si se ha observado el tiempo máximo de duración de la inspección tributaria, debe señalarse la fecha de su inicio y, a continuación, la fecha de su finalización, puesto que ese lapso de tiempo es, simultáneamente, una limitación que determina la legalidad de la inspección tributaria. La demandante señaló que, en el marco de la inspección tributaria citada, no se habían respetado los plazos establecidos en el Reglamento n.º 904/2010 para dar cumplimiento a la obligación de información en el marco de la asistencia internacional y cooperación en un procedimiento tributario por parte de los Estados miembros. A este respecto, la demandante subrayó que, con arreglo al considerando 25 de dicho Reglamento, se trata de plazos que deben entenderse como plazos perentorios, que no pueden excederse, mientras que, con arreglo al artículo 10 de ese Reglamento, la información se comunicará de forma inmediata, es decir, a más tardar, tres meses después de la fecha de recepción de la solicitud. No obstante, cuando la autoridad requerida ya disponga de esa información, el plazo para su comunicación se reducirá a un mes como máximo.
- 11 En el presente litigio, la inspección tributaria duró un total de 626 días, incluyendo su suspensión durante 202 días. Por ello, la Administración tributaria finalizó la

inspección tributaria tras el transcurso del plazo legal de un año a partir de la fecha de su inicio, incluyendo el plazo máximo de tres meses de suspensión con arreglo al Reglamento n.º 904/2010.

- 12 A ese respecto, la demandante alegó también el considerando 12 en relación con el artículo 7 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, conforme a los cuales los plazos para el suministro de información debían fijarse con arreglo a esa Directiva con el fin de garantizar un intercambio de información a su debido tiempo y eficaz. En ese contexto, la demandante señaló que la expresión «cesaron las causas de suspensión del procedimiento» contenida en el artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria debe interpretarse a la luz de la Directiva 2011/16/UE y por ello la cesación de los motivos de suspensión de una inspección tributaria está limitada por la duración máxima de los plazos establecidos en la Directiva para comunicar la información requerida.
- 13 La demandante solicitó también al tribunal de casación que remitiera al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión de la interpretación de los plazos establecidos en el Derecho de la Unión para transmitir la información (en el marco de la asistencia internacional y de la cooperación en procedimientos tributarios) y la relativa al examen de los efectos del incumplimiento de esos plazos respecto de la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria, en su caso por la posible vulneración de los derechos de la demandante en su condición de sujeto pasivo.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 El tribunal de casación señala que el principio constitucional de la legalidad del poder estatal, establecido en el artículo 2, apartado 2, de la Ústavy Slovenskej republiky (Constitución de la República Eslovaca) dispone el sometimiento de los órganos del Estado a la Constitución y a las Leyes. Por tanto, la autoridad tributaria podrá intervenir en un procedimiento tributario únicamente con arreglo y dentro de los límites de la Constitución, así como dentro del ámbito y según las reglas establecidas en la Ley. En el ordenamiento jurídico de la República Eslovaca, la inspección tributaria constituye un proceso regulado en la Ley, que sirve ante todo para obtener y recopilar las pruebas necesarias para adoptar la resolución de la autoridad tributaria en un procedimiento sobre la liquidación o en su caso determinación del impuesto. Una de las condiciones que afectan a la legalidad de las pruebas y, en último término, también a la resolución de la autoridad tributaria, es el respeto estricto del plazo legal para tramitar una inspección tributaria. Una inspección tributaria que dure más de lo permitido por la Ley vulnera la legalidad por su resultado, que tiene relevancia jurídica, no por su incumplimiento formal, sino por la intensidad de la inspección tributaria como injerencia material en la esfera individual del sujeto pasivo examinado, la cual está formada por sus derechos y libertades fundamentales. Conforme a la norma jurídica vigente en la República Eslovaca, la autoridad tributaria dispone de un

tiempo limitado a un año para llevar a cabo la inspección tributaria dentro del plazo legal. Una de las excepciones es la suspensión de la inspección tributaria a raíz de una solicitud de intercambio internacional de información, el cual no está comprendido en el plazo legal para llevar a cabo la inspección tributaria, puesto que, con arreglo al artículo 61, apartado 5, de la Ley General Tributaria, cuando se suspenda el procedimiento tributario, no correrán los plazos establecidos en esta Ley. También debe advertirse que, en la actuación de las autoridades tributarias no pueden descartarse supuestos en los que haciendo uso precisamente de la figura de la suspensión de la inspección tributaria y, más concretamente, mediante una suspensión improcedente e inadecuada de la inspección tributaria para determinar los antecedentes de hecho en el marco de un intercambio internacional de información que tengan una relevancia decisiva para una determinación correcta del impuesto se llegue de hecho a extender / eludir el plazo legal para tramitar la inspección tributaria. De este modo, se llegaría a un fraude de ley, puesto que aceptar esta conducta supondría que la inspección tributaria podría durar ilimitadamente o cuando menos durante un período excesivamente largo excediendo el marco determinado por la Ley. Este tipo de actuación supondría también debilitar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Debe valorarse, por tanto, la idoneidad de este tipo de actuación de la Administración tributaria cuando solicita información del extranjero y suspende la inspección tributaria dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

- 15 La autoridad tributaria está obligada a llevar a cabo la inspección tributaria en el plazo máximo de un año a partir de su inicio, si bien, en caso de necesidad de obtener información con arreglo al Reglamento n.º 904/2010 dicha autoridad puede suspender la tramitación de la inspección tributaria. La información, cuya obtención fue el motivo de suspensión de la inspección tributaria, debía haber sido comunicada en un plazo máximo de tres meses, con arreglo al Reglamento n.º 904/2010. Debe señalarse que las disposiciones del Reglamento n.º 904/2010 son disposiciones del Derecho de la Unión que resultan directamente aplicables, puesto que el Derecho de la Unión tiene prioridad en la República Eslovaca, respecto de la normativa nacional. Las autoridades administrativas (y, por consiguiente, también las autoridades tributarias) de cualquier Estado miembro están obligadas, en caso de una solicitud de información en el marco de una investigación administrativa, a actuar respetando los plazos establecidos en el Reglamento n.º 904/2010. Debido a la aplicabilidad directa de dicho Reglamento y al hecho de que las autoridades tributarias quedan vinculadas por los plazos resultantes del mismo es obvio que la transmisión de información, es decir, el cumplimiento del intercambio internacional de información, debe tener lugar dentro de los plazos establecidos en el Reglamento n.º 904/2010 y ello sin perjuicio de que el Código tributario no establezca claramente dicho plazo ni en modo alguno se remita al mismo.
- 16 Al llevar a cabo la inspección tributaria, la autoridad tributaria debe, en primer lugar, velar por la aplicación del Reglamento y, solo con carácter subsidiario, por la aplicación de la Ley General Tributaria. Por ello, el artículo 61, apartado 1, letra b), de la Ley General Tributaria contiene una remisión a la nota explicativa

21a), la cual reenvía a la Ley n.º 442/2012 sobre asistencia internacional y cooperación en un procedimiento tributario o al Reglamento n.º 904/2010. El tribunal de casación supone, a este respecto, que los reenvíos de la nota explicativa 21a) a ese Reglamento no pueden interpretarse arbitrariamente de forma restrictiva, ni concederse a ese Reglamento únicamente la función legitimadora de la suspensión del procedimiento, puesto que este reenvío se efectúa al Reglamento en su totalidad, es decir, incluidas las condiciones para efectuar el intercambio internacional de información y el plazo para su realización. Por consiguiente, no está claro de si es posible, por un lado, deducir del Reglamento una causa justificada para suspender el procedimiento y, por otro, no tomar en consideración el resto de sus disposiciones, a saber, el artículo 10 de dicho Reglamento. Una interpretación conforme con el Derecho de la Unión de las disposiciones mencionadas anteriormente lleva a la conclusión de que la suspensión de la inspección tributaria a efectos de la Ley General Tributaria tiene cobertura legal únicamente durante el período previsto en el Reglamento n.º 904/2010 para efectuar el intercambio internacional de información por cuyo motivo fue suspendida la inspección tributaria. Adoptar esta interpretación significaría que la suspensión de la inspección tributaria por un período que supere los tres meses, es decir, el período máximo permitido por ese Reglamento, supone que una suspensión de la inspección tributaria que exceda del período previsto en ese Reglamento se convierte en una suspensión que, sin embargo, no puede generar las consecuencias previstas en la Ley, es decir, la interrupción del cómputo de los plazos previstos en la Ley General Tributaria y que, en último término, resulta también incompatible con los requisitos de proporcionalidad y seguridad jurídica del sujeto pasivo sometido a inspección.

- 17 En el presente litigio, la inspección tributaria fue suspendida (en dos ocasiones) precisamente en relación con la presentación de una solicitud de intercambio internacional de información con arreglo al artículo 7 del Reglamento n.º 904/2010. En el primer caso, la respuesta dada por la autoridad extranjera fue notificada inequívocamente una vez expirado el plazo de tres meses fijado en dicho Reglamento, sin que la superación de dicho plazo fuese convalidada conforme al trámite previsto en los artículos 11 y 12 del Reglamento n.º 904/2010, que permiten prorrogar el plazo para comunicar la información requerida. Debido a que se trataba de transmitir información que tras ser remitida a la Administración tributaria servía como fundamento para examinar la procedencia del derecho a deducir el IVA soportado por la demandante, el tribunal de casación considera que la cuestión de la interpretación de la naturaleza de los plazos establecidos en el Reglamento n.º 904/2010 reviste una importancia decisiva para apreciar la legalidad de las resoluciones de las autoridades tributarias (desde el punto de vista de la duración de la inspección tributaria en relación con su suspensión).
- 18 En la medida en que la expiración del plazo legal para llevar a cabo una inspección tributaria entrañe la ilegalidad del acta resultante de la misma o su inadmisibilidad para ser utilizada como fundamento para imponer una obligación tributaria, en caso de la aplicación directa del Reglamento n.º 904/2010 deberá

determinarse la naturaleza de los plazos dimanantes de dicho Reglamento y cómo el tribunal de lo Contencioso-Administrativo deberá realizar el control judicial relativo a la legalidad de duración de la inspección tributaria. Por tanto, el tribunal de casación, que es consciente de la importancia del establecimiento de plazos en el Reglamento n.º 904/2010 (para simplificar y agilizar la cooperación en el intercambio entre Estados miembros de la Unión Europea en el ámbito tributario), se plantea la pregunta de si —a la luz de la norma nacional que prevé un plazo para llevar a cabo la inspección tributaria, y en relación con la aplicación de la figura de la suspensión de una inspección tributaria a raíz de una solicitud de intercambio internacional de información— los plazos establecidos en dicho Reglamento para las autoridades tributarias, en relación con la solicitud de intercambio internacional de información, deben entenderse en el sentido de que se trata de plazos cuya superación penaliza a la administración tributaria, o suponen una injerencia ilícita en los derechos del sujeto pasivo examinado y qué efectos/sanciones asocia el Derecho de la Unión al incumplimiento de dichos plazos.

- 19 Por consiguiente, el tribunal de casación concluyó que, en el presente litigio, a fin de interpretar las disposiciones examinadas del Derecho de la Unión, debe plantearse al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una petición de decisión prejudicial.

DOCUMENTO DE PRÁCTICAS