



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 9 de noviembre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Principios generales del Derecho de la Unión — Derecho a una buena administración y derecho de defensa — Normativa tributaria nacional que establece el derecho a ser oído y a ser informado durante un procedimiento administrativo tributario — Resolución relativa a una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido girada por las autoridades tributarias nacionales sin conceder al contribuyente acceso a la información y los documentos que sirven de base a la mencionada resolución»

En el asunto C-298/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 2 de marzo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

y

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, M. Safjan (Ponente), D. Šváby y M. Vilaras, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de mayo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Teodor Ispas y Anduța Ispas, por el Sr. C.F. Costaș y la Sra. L. Sabou, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y las Sras. E. Gane, R. Mangu y C.M. Florescu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. H. Stancu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Teodor Ispas y su esposa, la Sra. Anduța Ispas (en lo sucesivo, «matrimonio Ispas»), y la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Dirección General Tributaria de Cluj, Rumanía), en relación con una liquidación complementaria relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Derecho rumano

- 3 Con arreglo al artículo 7, apartado 2, del Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Gubernamental n.º 92/2003, relativo al Código de Procedimientos Tributarios; *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 863 de 26 de septiembre de 2005), en su versión en vigor el 25 de abril de 2012 (en lo sucesivo, «Código de Procedimientos Tributarios»):

«La autoridad tributaria estará facultada para examinar los hechos de oficio, así como para obtener y utilizar toda la información y documentación necesarias para determinar correctamente la situación tributaria del contribuyente.

[...]»

- 4 Según el artículo 9 de dicho Código, titulado «Derecho a ser oído»:

«(1) Antes de pronunciarse, la autoridad tributaria estará obligada a garantizar al contribuyente la posibilidad de expresar su punto de vista sobre los hechos y las circunstancias pertinentes para tomar su decisión.

(2) La autoridad tributaria no estará obligada a aplicar lo dispuesto en el apartado 1 cuando:

- a) la dilación en el pronunciamiento conlleve un riesgo para la verificación de la situación tributaria real en relación con el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente o para tomar otras medidas que se establezcan legalmente;
- b) la situación fáctica presentada no vaya a modificarse de manera significativa en lo relativo al importe de los créditos fiscales;
- c) se acepte la información aportada por el contribuyente, en una declaración o en una solicitud;
- d) deban adoptarse medidas de ejecución forzosa.

[...]»

5 El artículo 43 del mencionado Código, titulado «Contenido y motivación del acto administrativo tributario», dispone lo siguiente:

«(1) El acto administrativo tributario se emitirá por escrito, en papel o en forma electrónica.

(2) El acto administrativo tributario emitido en papel comprenderá los siguientes elementos:

[...]

e) los antecedentes de hecho;

f) la base jurídica;

[...]

i) la posibilidad de impugnación, el plazo de impugnación y el órgano tributario ante el que se presentará la impugnación;

j) las menciones relativas a la audiencia al contribuyente.

[...]»

6 El artículo 101 del mismo Código, titulado «Anuncio de inspección tributaria», establece:

«(1) Antes de proceder a la inspección tributaria, la autoridad tributaria deberá informar al contribuyente sobre el desarrollo de la inspección remitiéndole un anuncio de inspección tributaria.

(2) Tras la recepción del anuncio de inspección tributaria, el contribuyente podrá solicitar, una única vez y por razones debidamente justificadas, que se retrase la fecha de inicio de la inspección tributaria. La autoridad tributaria adoptará una resolución en la que concederá o denegará el retraso. En el caso de que acepte la solicitud de retraso de la inspección tributaria, comunicará al contribuyente la fecha a la que se ha trasladado esta inspección.

(3) El anuncio de inspección tributaria incluirá:

a) el fundamento jurídico de la inspección tributaria;

b) la fecha de inicio de la inspección tributaria;

c) las obligaciones tributarias y los períodos objeto de la inspección tributaria;

d) la posibilidad de solicitar el retraso de la fecha de inicio de la inspección tributaria.»

7 El artículo 107 del Código de Procedimientos Tributarios, titulado «Derecho del contribuyente a ser informado», tiene el siguiente tenor:

«(1) El contribuyente será informado, a lo largo de la inspección tributaria, sobre las comprobaciones que resulten de la misma.

(2) La autoridad tributaria presentará al contribuyente el borrador del acta de la inspección tributaria que contiene las comprobaciones y sus consecuencias fiscales, concediéndole la posibilidad de expresar su punto de vista, en virtud del artículo 9, apartado 1, salvo en el supuesto de que las bases

imponibles no hayan experimentado ninguna modificación a raíz de la inspección tributaria o en el caso de que el contribuyente renuncie a tal derecho y lo notifique a los órganos de inspección tributaria.

(3) El día, la hora y el lugar de la presentación de los resultados de la inspección se comunicarán al contribuyente en tiempo útil.

(4) El contribuyente podrá presentar por escrito su opinión sobre las comprobaciones de la inspección tributaria en el plazo de tres días hábiles a partir de la fecha en que finalizó la inspección.

(5) La fecha de cierre de la inspección tributaria será la prevista para la discusión final con el contribuyente o la fecha en que el contribuyente comunica que renuncia a este derecho.

[...]»

- 8 El artículo 109 del mencionado Código, titulado «Acta de los resultados de la inspección tributaria», establece:

«(1) El resultado de la inspección tributaria se consignará por escrito, en un acta de inspección tributaria que describa las comprobaciones fácticas y jurídicas realizadas por la inspección tributaria.

(2) El acta de la inspección tributaria se redactará a su finalización, e incluirá todas las comprobaciones relacionadas con los períodos y las obligaciones tributarias objeto de la inspección. Si el contribuyente ha ejercido el derecho previsto en el artículo 107, apartado 4, el acta de inspección tributaria incluirá igualmente el dictamen de la autoridad de inspección tributaria relativo a esta cuestión, motivado fáctica y jurídicamente.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 9 El matrimonio Ispas, promotores inmobiliarios, fue objeto de una inspección tributaria relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2011. Esta inspección tenía por objeto realizar una comprobación de su situación tributaria y de la contabilidad de sus actividades en materia de transacciones inmobiliarias, así como del modo de determinación, declaración y pago de sus obligaciones tributarias.
- 10 Tras dicha inspección tributaria, se demostró que el Consiliul Local Florești (Ayuntamiento Local de Florești, Rumanía) había concedido cinco licencias de edificación al matrimonio Ispas y que los pisos construidos conforme a estas licencias se habían vendido a partir de diciembre de 2007.
- 11 Al considerar que, mediante los 73 contratos de compraventa que había celebrado, el matrimonio Ispas había realizado una actividad económica, ya que estas operaciones tenían carácter de permanencia, la Dirección General Tributaria de Cluj determinó que ambos cónyuges habían adquirido la condición de sujetos pasivos del IVA y que las operaciones de que se trata eran imponibles a efectos de dicho impuesto. También consideró que la mencionada actividad económica se había iniciado en la fecha de la realización de los primeros gastos para construir los inmuebles en cuestión, y no en la fecha de la venta de éstos.

- 12 En consecuencia, el 25 de abril de 2012, la Dirección General Tributaria de Cluj giró dos liquidaciones complementarias en las que exigía a cada cónyuge el pago de un importe suplementario de cuota tributaria del IVA de 513 489 lei rumanos (RON) (aproximadamente 114 000 euros), un importe de 451 546 RON (aproximadamente 100 000 euros) en concepto de intereses de demora y un importe de 7 860 RON (aproximadamente 1 700 euros) en concepto de sanción por demora.
- 13 El matrimonio Ispas impugnó estas liquidaciones complementarias ante el tribunal remitente, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía). Mediante sus respectivas demandas, cuya acumulación acordó ese tribunal, ambos cónyuges alegan que las antedichas liquidaciones son nulas porque no se respetó su derecho de defensa.
- 14 El matrimonio Ispas considera que, en lugar de limitarse a invitarles a una discusión final, la Dirección General Tributaria de Cluj habría debido concederles de oficio acceso a toda la información pertinente utilizada para adoptar el acta de inspección tributaria y girar las dos liquidaciones complementarias, a fin de que los cónyuges pudieran impugnarlas posteriormente.
- 15 En consecuencia, el matrimonio Ispas solicitó al tribunal remitente que presentara una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia sobre este extremo.
- 16 En sus observaciones relativas a esta solicitud, la Dirección General Tributaria de Cluj pidió al matrimonio Ispas que precisara qué documentos consideraba que debieron haberle sido transmitidos.
- 17 No obstante, el matrimonio Ispas indica que en esa fase del litigio principal no solicita que se les transmita la información recabada durante el procedimiento de inspección tributaria.
- 18 Sin embargo, el matrimonio Ispas se pregunta acerca de las consecuencias derivadas de que, por un lado, se hayan recabado información y pruebas fuera del marco de la inspección tributaria y, por otro lado, no se haya autorizado el acceso a esta información en el marco del procedimiento administrativo previo, y desea saber si se puede subsanar el incumplimiento mediante la concesión de acceso a estos documentos en el procedimiento contencioso-administrativo.
- 19 En estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es compatible con el principio del respeto del derecho de defensa una práctica administrativa consistente en dictar una resolución por la que se imponen obligaciones a un particular, sin permitirle el acceso a toda la información y los documentos que la autoridad pública tuvo en cuenta en la emisión de la resolución que causa perjuicio, información y documentos incluidos en el expediente administrativo, no público, elaborado por la autoridad pública?»

Sobre la admisibilidad

- 20 El Gobierno rumano y la Comisión Europea alegan que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile, debido a que la resolución de remisión no expone con suficiente detalle el marco fáctico del litigio principal para permitir al Tribunal de Justicia proporcionar una respuesta útil. Además, según el Gobierno rumano, el tribunal remitente no ha demostrado que la cuestión prejudicial sea útil y pertinente para resolver el litigio principal.
- 21 Sobre este particular, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional

nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 16 de julio de 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, apartado 32 y jurisprudencia citada).

- 22 En efecto, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en que se basan tales cuestiones, como pone de relieve el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia (sentencias de 11 de marzo de 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, apartado 32, y de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, apartado 17).
- 23 En el caso de autos, como puso de manifiesto el Abogado General en los puntos 23 y 24 de sus conclusiones, la resolución de remisión contiene los elementos fácticos fundamentales, que, de hecho, permitieron a las partes interesadas presentar sus observaciones al Tribunal de Justicia. Además, a pesar de que la resolución de remisión no identifica ninguna disposición específica 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), las obligaciones generales que se derivan de esta Directiva son fácilmente identificables y el Tribunal de Justicia está en condiciones de responder de manera útil al tribunal remitente.
- 24 En tales circunstancias, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre la cuestión prejudicial

- 25 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que exige que, en los procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, un particular tenga acceso a toda la información y los documentos contenidos en el expediente administrativo y que la autoridad pública ha tomado en consideración al adoptar su resolución.
- 26 Para dar respuesta a esta cuestión prejudicial, debe recordarse 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. 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. 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 (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 84 y jurisprudencia citada).
- 27 El mencionado principio general se aplica en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que un Estado miembro, para dar cumplimiento a la obligación, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25), somete a los contribuyentes a un procedimiento de inspección tributaria.

- 28 Por consiguiente, aunque ha lugar a examinar la situación controvertida en el litigio principal a la luz del principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa, debe tenerse en cuenta al mismo tiempo la autonomía de que disponen los Estados miembros en cuanto a la organización de sus procedimientos administrativos.
- 29 En efecto, 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) (sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, apartado 36).
- 30 En lo que atañe al principio de equivalencia, es pacífico que la normativa rumana relativa al procedimiento administrativo aplicable a las inspecciones por las que se verifica el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA no es específica de este ámbito, de modo que puede excluirse la vulneración de ese principio.
- 31 En cuanto al principio de efectividad, debe señalarse que el requisito, recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, de que los destinatarios puedan dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión supone que se les permita conocerlos.
- 32 A tal fin, como observó el Abogado General en los puntos 121 y 122 de sus conclusiones, las autoridades tributarias nacionales no están sometidas a una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente ni a transmitir de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar.
- 33 En efecto, en un procedimiento de inspección tributaria, que tiene por objeto comprobar que los sujetos pasivos han cumplido sus obligaciones en la materia, es legítimo esperar de éstos que soliciten el acceso a dichos documentos e información para, en su caso, aportar explicaciones o alegar sus motivos en respuesta a las afirmaciones de la Administración tributaria.
- 34 No obstante, el respeto efectivo del derecho de defensa exige que exista una posibilidad real de acceso a los mencionados documentos e información, a menos que la restricción del acceso esté justificada por objetivos de interés general.
- 35 En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados (sentencias de 26 de septiembre de 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, apartado 84, y de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 42).
- 36 A este respecto, en un procedimiento de inspección tributaria y de determinación de la base imponible del IVA, tales restricciones, consagradas por la normativa nacional, pueden tener por objeto, en particular, proteger las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional, que el acceso a determinada información y a ciertos documentos puede menoscabar.

- 37 Para determinar si estos requisitos derivados del principio de efectividad se respetan en el caso de autos, es preciso examinar no sólo el contenido de las normas procesales nacionales pertinentes, sino también su aplicación concreta. Esta apreciación incumbe al tribunal remitente.
- 38 Por último, en lo que atañe a las dudas que los demandantes en el litigio principal albergan en cuanto al alcance del control de la legalidad de una resolución administrativa en materia de IVA, el tribunal remitente es el único competente para realizar las apreciaciones necesarias y, de resultar necesario, plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre las exigencias del Derecho de la Unión relativas al mencionado control.
- 39 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general.

Costas

- 40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Tercera) declara:

El principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general.

Firmas