



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 11 de julio de 2019¹

Asuntos acumulados C-469/18 y C-470/18

IN (C-469/18)
JM (C-470/18)
contra
Belgische Staat

[Peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica)]

«Petición de decisión prejudicial — Tributación — Derecho a la tutela judicial efectiva — Control judicial de una resolución tributaria — Competencia del Tribunal de Justicia en materia de liquidación del impuesto sobre la renta — Utilización por la Administración tributaria de un elemento de prueba obtenido supuestamente en infracción del derecho al respeto de la vida familiar y privada — Obligación del juez de no tener en cuenta dicho elemento de prueba»

I. Introducción

1. ¿Aplica un Estado miembro el Derecho de la Unión cuando sus autoridades tributarias utilizan, en una resolución relativa al impuesto sobre la renta, un elemento de prueba obtenido por las autoridades de investigación tras descubrir un fraude de carrusel del IVA? En otras palabras, ¿la violación de derechos fundamentales de la Unión en la obtención de la prueba implica la prohibición de utilización de dicha prueba en una liquidación del impuesto sobre la renta? Estas son esencialmente las cuestiones que el Tribunal de Justicia debe tratar a raíz de dos peticiones de decisión prejudicial del Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica).

2. Dichas peticiones tienen su origen en unas investigaciones penales con motivo de las cuales Luxemburgo facilitó a Bélgica un elemento de prueba infringiendo una reserva judicial establecida en un tratado internacional. Pese a todo, dicho elemento de prueba se utilizó en las resoluciones relativas al impuesto sobre la renta, y contra ellas se dirigen ahora las partes recurrentes en casación en los procedimientos principales (en lo sucesivo, «recurrentes en casación»).

3. En los procedimientos se cuestiona la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), concretamente de su artículo 47, efectuada en una liquidación del impuesto sobre la renta. La presente cuestión versa sobre la muy controvertida² sentencia Åkerberg Fransson³ de 2013. En ella el Tribunal de Justicia declaró que un proceso penal por fraude del IVA constituye una «aplicación del Derecho de la Unión» a efectos del artículo 51,

¹ Lengua original: alemán.

² Véanse, por ejemplo, las consideraciones del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania) en su sentencia de 24 de abril de 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507), apartado 91.

³ Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

apartado 1, de la Carta. Ahora procede analizar si la liquidación del impuesto sobre la renta constituye también una aplicación del Derecho de la Unión cuando se utiliza un elemento de prueba obtenido en un procedimiento de investigación penal iniciado a raíz de la sospecha de un fraude del IVA.

II. Marco jurídico

A. *Derecho internacional público*

4. Entre el Reino de Bélgica, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de los Países Bajos existe el Tratado sobre extradición y asistencia judicial en asuntos penales (en lo sucesivo, «Tratado Benelux»), firmado en Bruselas el 27 de junio de 1962.

5. El artículo 20, apartados 1 y 2, del Tratado Benelux dispone:

«1. A petición de la Parte solicitante, la Parte requerida, en la medida en que lo permita su legislación, se incautará de los objetos:

- a) que puedan servir como piezas de convicción;
- b) que procedan del acto punible y fueran hallados o bien antes, o bien después de la entrega de la persona detenida, y los entregará.

2. La entrega se efectuará únicamente con la aprobación de la Sala colegiada del Tribunal de Primera Instancia del lugar en el que hayan tenido lugar el registro domiciliario y la incautación. La Sala colegiada decidirá si los objetos incautados se entregan total o parcialmente a la Parte requirente. Podrá ordenar la devolución de los efectos que no tengan relación directa con el hecho imputado al sospechoso y resolverá en caso necesario las objeciones de terceros que estuvieran en posesión del objeto determinado o de otros titulares de derechos.»

6. El artículo 24, apartado 2, del Tratado Benelux establece:

«No obstante, las comisiones rogatorias que tengan por objeto efectuar un registro domiciliario o una incautación deberán llevarse a cabo exclusivamente ante hechos que puedan motivar la extradición con arreglo al Tratado, bajo las prevenciones señaladas en el artículo 20, apartado 2.»

B. *Derecho belga*

7. El Derecho tributario belga no establece ninguna prohibición absoluta de utilización de elementos de prueba obtenidos ilícitamente. No obstante, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) ha desarrollado una regla jurisprudencial conocida como «Antígona fiscal», conforme a la cual la utilización de pruebas obtenidas ilegalmente en asuntos tributarios solo estará prohibida cuando se hayan obtenido de modo que esa utilización haya de considerarse ilícita en cualesquiera circunstancias, o cuando dicha utilización menoscabe el derecho del contribuyente a un proceso justo. Esto es algo que debe valorar el tribunal atendiendo a todas las circunstancias concurrentes.

III. Hechos y procedimiento principal

8. Los recurrentes en casación son administradores de empresas de comercialización y distribución de ordenadores y de sus partes componentes en Bélgica.

9. En 1995, la Bijzondere Belastinginspectie (Inspección Especial de Tributos, Bélgica) inició una investigación en relación con un fraude de carrusel del IVA contra las empresas de los recurrentes en casación. Además, a raíz de una denuncia de la Inspección Especial de Tributos, en 1996 se abrió una investigación penal sobre dichas empresas. De las peticiones de decisión prejudicial no se deduce claramente si esas investigaciones se referían a la evasión del IVA o del impuesto sobre la renta.

10. Con ocasión de las investigaciones penales, las autoridades policiales belgas dirigieron al Gran Ducado de Luxemburgo una comisión rogatoria que llevó, el 15 de julio de 1998, a una incautación de documentos bancarios en un banco luxemburgués. En la incautación estuvo también presente, junto a un juez instructor luxemburgués, un juez belga.

11. Las autoridades luxemburguesas entregaron a las autoridades policiales belgas los documentos así obtenidos, sin que se hubiese solicitado, y mucho menos concedido, la autorización de un tribunal luxemburgués establecida en el artículo 20, apartado 2, del Tratado Benelux.

12. Las autoridades policiales belgas permitieron a las autoridades tributarias de ese país acceder al sumario del proceso penal. Sobre la base de la información así obtenida, en los años 1999 y 2000 las autoridades tributarias belgas notificaron a los recurrentes en casación sendas resoluciones de corrección de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios fiscales de 1997 y 1998. Las autoridades gravaron como rendimientos brutos de actividades profesionales y comerciales los importes que habían sido transferidos a una cuenta luxemburguesa de los recurrentes en casación.

13. A raíz de los recursos interpuestos contra dichas resoluciones, el tribunal de lo tributario de primera instancia belga redujo en su mayor parte las liquidaciones complementarias del impuesto sobre la renta de las personas físicas notificadas a los recurrentes en casación.

14. Como consecuencia del recurso de apelación interpuesto por el recurrido en casación en los procedimientos principales, el tribunal de apelación anuló la sentencia de primera instancia en lo que respecta a la reducción de dichas liquidaciones complementarias. En su opinión, no se cumplían los requisitos de la prohibición de utilización de elementos de prueba establecidos en la jurisprudencia «Antígona fiscal». Contra esta última sentencia, los recurrentes en casación han interpuesto un recurso de casación ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación).

IV. Peticiones de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. Mediante resoluciones de 28 de junio de 2018, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede interpretarse el artículo 47 de la Carta en el sentido de que, en materia del impuesto sobre el valor añadido, se opone en cualesquiera circunstancias a la utilización de pruebas que han sido obtenidas vulnerando el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta, o acaso deja margen para una regulación nacional con arreglo a la cual el órgano jurisdiccional que debe decidir si una prueba de ese tipo puede utilizarse como fundamento de una liquidación de IVA debe efectuar una valoración como la descrita anteriormente en el apartado 4 de esta resolución [véase el punto 7 de las presentes conclusiones]?»

16. Mediante auto de 6 de septiembre de 2018, el Presidente del Tribunal de Justicia acordó la acumulación de los asuntos C-469/18 y C-470/18 a efectos de la fase escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

17. En el procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones por escrito los recurrentes en casación, el Reino de Bélgica, la República Italiana, el Reino de los Países Bajos y la Comisión Europea.

V. Admisibilidad de la cuestión prejudicial

18. En primer lugar, procede examinar la admisibilidad de la cuestión prejudicial. En efecto, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) pregunta expresamente si determinados elementos de prueba pueden utilizarse para una «liquidación del IVA». Pero el objeto de los procedimientos principales no son liquidaciones del IVA, sino del impuesto sobre la renta. Si la cuestión prejudicial no guardase relación alguna con el objeto del litigio principal, sería de naturaleza hipotética y, por tanto, inadmisibile.⁴

19. A este respecto, procede recordar que constituye jurisprudencia reiterada que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce y que, desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado.⁵

20. El Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) no puede haberse referido en su cuestión prejudicial a la utilización de las pruebas en una liquidación del IVA, ya que en las peticiones de decisión prejudicial no se trata de liquidaciones de dicho impuesto, sino únicamente de liquidaciones del impuesto sobre la renta. La expresión «liquidación del IVA» parece deberse a un error de redacción, por lo que debe sustituirse por «liquidación del impuesto sobre la renta».

21. Por otro lado, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) pregunta por la admisibilidad del uso de elementos de prueba a efectos de dicha liquidación «en materia del impuesto sobre el valor añadido». La referencia al IVA en la liquidación del impuesto sobre la renta solo puede interpretarse en el presente caso en el sentido de que una sospecha de fraude en el IVA motivó la investigación penal y la inspección tributaria consecuencia de las cuales se obtuvieron pruebas que se utilizaron en la liquidación del impuesto sobre la renta.

22. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia puede reformular la cuestión prejudicial del siguiente modo: si el artículo 47 de la Carta se debe interpretar en el sentido de que en cualesquiera circunstancias se opone a la utilización, en una liquidación del impuesto sobre la renta, de elementos de prueba obtenidos en infracción del artículo 7 de la Carta en un procedimiento de investigación penal iniciado por la sospecha de un fraude en el IVA, o si admite una interpretación conforme a la cual el tribunal que ha de decidir sobre si se pueden utilizar dichos elementos de prueba en la liquidación del impuesto sobre la renta debe realizar un ejercicio de ponderación en el caso concreto.

23. Así reformulada, la petición de decisión prejudicial es admisible.

⁴ Véase, por ejemplo, la reciente sentencia de 28 de marzo de 2019, Verlezza y otros (C-487/17 a C-489/17, EU:C:2019:270), apartado 29 y jurisprudencia citada.

⁵ En este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152), apartado 46; de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813), apartado 18, y de 28 de febrero de 2013, Petersen y Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 23.

VI. Competencia del Tribunal de Justicia

24. No obstante, en el procedimiento prejudicial del artículo 267 TFUE, apartado 1, letra a), el Tribunal de Justicia resuelve sobre la interpretación del Derecho de la Unión, y en este caso no está claro si la Carta es aplicable, tanto desde el punto de vista temporal (puntos 25 y siguientes) como material (puntos 30 y siguientes).

A. Aplicabilidad de la Carta *ratione temporis*

25. En primer lugar, procede aclarar si la Carta, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, es aplicable *ratione temporis* a una presunta irregularidad procesal cometida en 1998.

26. Por un lado, en el asunto Sabou, que también versaba sobre impuestos directos, el Tribunal de Justicia ya declaró que la Carta no es aplicable, ya que el procedimiento de asistencia mutua que dio lugar a la liquidación complementaria allí controvertida ya había concluido al entrar en vigor la Carta.⁶

27. Por otro lado, en el asunto Åkerberg Fransson, por ejemplo, se trataba también de resoluciones tributarias adoptadas antes del 1 de diciembre de 2009. Sin embargo, allí el juez penal debía observar el principio *ne bis in idem* al dictar su resolución, y en ese momento la Carta sí estaba vigente.

28. En el presente asunto la situación también es similar. Aunque la obtención de la prueba se produjo en 1998, se plantea al órgano jurisdiccional nacional la cuestión de su utilización en el momento de adoptar su resolución, es decir, después de haber entrado en vigor la Carta.

29. Mientras, por ejemplo, en el asunto Sabou, citado en el punto 26, la información sobre la solicitud de asistencia y la eventual cooperación en la formulación de la solicitud quedó resuelta con la conclusión del procedimiento de asistencia mutua, la posible prohibición de obtención de pruebas sigue siendo relevante para la valoración de una posible prohibición de su uso. Por lo tanto, la Carta es aplicable *ratione temporis* en el presente asunto.

B. Aplicabilidad de la Carta *ratione materiae*

30. El ámbito de aplicación de la Carta se define en su artículo 51. Con arreglo al apartado 1, primera frase, de dicha disposición, la Carta está dirigida a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión.

31. El Tribunal de Justicia ya ha indicado que, por este motivo, no puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del Derecho de la Unión.⁷

⁶ Sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 25, que asume mis conclusiones presentadas en el mismo asunto (EU:C:2013:370), punto 34.

⁷ Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 19; de 30 de abril de 2014, Pflieger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 33; de 27 de marzo de 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187), apartado 29; de 6 de octubre de 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648), apartado 26; de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499), apartado 23, y de 8 de diciembre de 2016, Eurosaneamientos y otros (C-532/15 y C-538/15, EU:C:2016:932), apartado 52.

32. Varios intervinientes dudan acerca de la competencia del Tribunal de Justicia, al considerar que la Carta no es aplicable. Tanto Bélgica como la Comisión opinan que el Tribunal de Justicia es incompetente porque en la adopción de las liquidaciones del impuesto sobre la renta no se estaba aplicando el Derecho de la Unión. El mismo Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) señala que el presente asunto tiene relación «con el impuesto sobre la renta, que no está regulado por el Derecho de la Unión».⁸

33. No obstante, cabe tomar en consideración dos puntos de conexión para fundamentar la aplicación de la Carta: aparte de la asistencia mutua (puntos 34 y siguientes), en el presente caso se trata sobre todo de la armonización del IVA mediante el Derecho de la Unión (puntos 38 y siguientes).

1. Posible aplicación del Derecho de la Unión con motivo de la asistencia mutua

34. En primer lugar, podríamos estar ante un caso de aplicación del Derecho de la Unión a efectos del artículo 51, apartado 1, de la Carta si los elementos de prueba hubiesen sido obtenidos en el marco de la asistencia mutua con arreglo a la Directiva 77/799 (en lo sucesivo, «Directiva de asistencia mutua»)⁹.

35. La Directiva de asistencia mutua solo regula la cooperación de las autoridades administrativas en materia fiscal, y no la asistencia judicial en asuntos penales, como, por ejemplo, el Tratado Benelux. La asistencia administrativa se limita en el fondo a una cooperación de los Estados miembros en cuanto al intercambio de información, mientras que en la asistencia judicial en asuntos penales pueden adoptarse medidas específicas de investigación para la obtención de pruebas.

36. Por un lado, la entrega de documentos bancarios aquí controvertida no se limita a un simple intercambio de información dentro de la asistencia mutua. Antes bien, dichos elementos de prueba fueron aprehendidos en virtud de una comisión rogatoria. Por otro lado, la asistencia judicial en asuntos penales aún no se había armonizado en el momento en que se obtuvieron las pruebas, en 1998.¹⁰

37. Por lo tanto, en el presente caso no se puede hablar de una aplicación del Derecho de la Unión por la asistencia prestada.

2. Posible aplicación del Derecho de la Unión en la liquidación del impuesto sobre la renta

38. Así pues, habría de considerarse la posibilidad de que la liquidación del impuesto sobre la renta constituyese una aplicación del Derecho de la Unión. En principio, al no existir una normativa de la Unión que regule esta materia, la liquidación del impuesto sobre la renta no constituye una aplicación del Derecho de la Unión.

⁸ Apartado 11 de la petición de decisión prejudicial.

⁹ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), 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 y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1); véanse también, al respecto, los asuntos pendientes C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, y C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

¹⁰ Véase ahora la Directiva 2014/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la orden europea de investigación en materia penal (DO 2014, L 130, p. 1).

39. Los impuestos sobre la renta solamente son objeto de regulación puntual en virtud del artículo 115 TFUE en el Derecho derivado (Directiva sobre matrices y filiales,¹¹ Directiva sobre fusiones,¹² Directiva sobre intereses y cánones,¹³ y Directiva contra las prácticas de elusión fiscal).¹⁴ Por lo demás, conforme a reiterada jurisprudencia, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros.¹⁵ El impuesto sobre la renta de las personas físicas que sirve de base a los procedimientos principales es un impuesto directo sobre la renta, de modo que su competencia incumbe únicamente a Bélgica.

40. No obstante, la peculiaridad del presente caso consiste en que para la liquidación del impuesto sobre la renta se utilizó un elemento de prueba que las autoridades policiales belgas obtuvieron en un procedimiento de investigación penal iniciado a raíz de una sospecha de fraude en el IVA.

a) Legislación sobre el IVA como aplicación del Derecho de la Unión

41. Si los actos jurídicos impugnados en los procedimientos principales constituyesen resoluciones en materia del IVA, habría que considerar una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, pues, por un lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)¹⁶ y del artículo 4 TUE, apartado 3, se deduce que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio.¹⁷ Una liquidación complementaria del IVA a raíz de la constatación de una práctica abusiva constituye una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.¹⁸

42. Por otro lado, aunque el Derecho de la Unión no contenga disposiciones de Derecho penal tributario ni sanciones administrativas, las sanciones dirigidas a garantizar la exacta recaudación del IVA y a combatir el fraude conforme al artículo 325 TFUE también constituyen «aplicación del Derecho de la Unión» en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.¹⁹

43. De la exposición de los hechos transmitida por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) no se desprende qué medidas en materia del IVA ni qué penas ha adoptado Bélgica a causa del fraude en el IVA. Son objeto de la remisión prejudicial únicamente las medidas relativas al impuesto sobre la renta, y por tanto, las liquidaciones de dicho impuesto.

11 Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 2011, L 345, p. 8).

12 Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO 2009, L 310, p. 34).

13 Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO 2003, L 157, p. 49).

14 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO 2016, L 193, p. 1).

15 Sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 19; de 25 de octubre de 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630), apartado 10, y, por último, de 19 de diciembre de 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036), apartado 15.

16 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); no obstante, en el tiempo del carrusel del IVA sobre el cual trata el presente asunto aún estaba en vigor la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

17 Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25; de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 18, y de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 33.

18 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 67. Véanse las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650), punto 52.

19 Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartados 26 y 27; de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti (C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264), apartado 16, y de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 21.

b) Obtención de elementos de prueba en el procedimiento de investigación iniciado a raíz de una sospecha de fraude en el IVA como posible aplicación del Derecho de la Unión

44. No obstante, el elemento de prueba que se utilizó para la liquidación del impuesto sobre la renta no fue obtenido por las autoridades tributarias con motivo de sus propias investigaciones. Antes bien, procede de una investigación penal iniciada tras una denuncia de la Inspección Especial de Tributos en relación con un fraude de carrusel del IVA. Esta obtención de pruebas en el marco de una investigación penal podría representar una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.

45. El Derecho penal se sitúa en el centro de la soberanía nacional,²⁰ ámbito en el cual la Unión dispone de competencias muy limitadas (artículos 83 TFUE y 325 TFUE, apartado 4). Por otro lado, el Derecho penal material y procesal de los Estados miembros no ha sido objeto de armonización en el ámbito de la Unión,²¹ de manera que la competencia en materia penal también sigue siendo, en principio, de los Estados miembros.

46. No obstante, en el asunto Åkerberg Fransson, correspondiente a un proceso penal por delitos cometidos en relación con el IVA, el Tribunal de Justicia declaró que no solo los recargos fiscales, sino también la acción penal ejercitada debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituye una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.²² Es irrelevante a este respecto que las disposiciones nacionales sancionadoras y procesales no fueran adoptadas para transponer la Directiva del IVA, habida cuenta de las obligaciones que imponen dicha Directiva, el artículo 4 TUE, apartado 3, y el artículo 325 TFUE.²³

47. Más recientemente, el Tribunal de Justicia ha desarrollado el principio de efectividad de las actuaciones penales relativas a las infracciones en materia de IVA,²⁴ conforme al cual los Estados miembros están obligados a perseguir de forma efectiva las infracciones de la Directiva del IVA.

48. Sin embargo, según el Tribunal de Justicia,²⁵ el principio de efectividad de las actuaciones penales relativas a las infracciones en materia de IVA se ha de observar no solo durante la fase judicial, sino ya desde la propia fase de investigación preliminar, «desde el momento en que se acuse a la persona de que se trata».

49. No obstante, de la jurisprudencia no se deduce claramente a qué momento exacto se hace referencia. Por un lado, el momento determinante podría ser el de la notificación oficial por la autoridad competente de la imputación de haber cometido un delito.²⁶ Sin embargo, no todos los ordenamientos jurídicos prevén tal notificación del inicio de la instrucción penal. En ocasiones, si se suspende esa instrucción, es posible que el acusado no llegue a saber que se inició una investigación contra él. Por lo tanto, si se atendiese a tal notificación, quedaría en manos de las autoridades competentes determinar el momento a partir del cual se aplican los derechos fundamentales de la Carta.

20 Véanse las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319), punto 121.

21 Sentencia de 27 de mayo de 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586), apartado 76.

22 Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 27.

23 Véase la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 28.

24 Sentencia de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), parte dispositiva y apartados 39 y 41.

25 Sentencias de 5 de junio de 2018, Kolev y otros (C-612/15, EU:C:2018:392), apartado 71, y de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), apartado 33.

26 Véase TEDH, sentencia de 10 de septiembre de 2010, McFarlane c. Irlanda (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306), § 143, sobre el artículo 6, apartado 1, del CEDH.

50. A este respecto, ha de bastar con que de los autos del procedimiento se deduzca que se ha iniciado una investigación penal para perseguir un fraude en el IVA. Ese momento puede determinarse con certeza y, a partir de él, las autoridades competentes quedan vinculadas también por los derechos fundamentales del Derecho de la Unión en su investigación penal.

51. No obstante, en el presente caso no está claro si la investigación penal y la obtención de pruebas se produjeron en relación con la persecución de un fraude en el IVA o de un fraude en el impuesto sobre la renta. En principio, estas dudas las deberá aclarar el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) en el curso del procedimiento prejudicial.

52. Sin embargo, dado que se trata de una cuestión decisiva para la propia admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, propongo al Tribunal de Justicia que, a este respecto, se base en la presunción de la jurisprudencia consolidada de que, en caso de duda, la cuestión prejudicial es pertinente.²⁷

53. En efecto, conforme a los hechos expuestos por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) en sus peticiones de decisión prejudicial, consta, en todo caso, que para las liquidaciones del impuesto sobre la renta se utilizaron elementos de prueba obtenidos en el procedimiento de investigación —surgido a raíz de una denuncia de la autoridad tributaria— que había iniciado averiguaciones en relación con un fraude de carrusel en el IVA. Sobre este particular, en lo sucesivo se presumirá que la obtención de las pruebas se produjo en un procedimiento de instrucción penal de persecución de un fraude en el IVA.

c) Posible aplicación del Derecho de la Unión en la utilización de elementos de prueba así obtenidos en las liquidaciones del impuesto sobre la renta

54. Al igual que la investigación de las autoridades tributarias por el fraude de carrusel en el IVA, la investigación penal tampoco ha sido lo que ha originado la petición de decisión prejudicial.

55. Sin embargo, no está claro si de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia desde el asunto Åkerberg Fransson se deduce ahora que los Estados miembros también aplican el Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta cuando, para una liquidación del impuesto sobre la renta, se utilizan elementos de prueba que fueron obtenidos previamente en un procedimiento de investigación penal relativo a un fraude en el IVA.

56. Conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «aplicación del Derecho de la Unión», a efectos del artículo 51, apartado 1, de la Carta, requiere la existencia de un vínculo de conexión entre un acto del Derecho de la Unión y la medida nacional en cuestión, de un grado superior a la proximidad de las materias consideradas o a las incidencias indirectas de una de ellas en la otra.²⁸

²⁷ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 12 de febrero de 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85), apartado 27, y de 6 de octubre de 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658), apartado 25.

²⁸ Sentencias de 6 de marzo de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126), apartado 24; de 10 de julio de 2014, Julián Hernández y otros (C-198/13, EU:C:2014:2055), apartado 34, y de 6 de octubre de 2016, Paoletti y otros (C-218/15, EU:C:2016:748), apartado 14; véanse, por último, las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395), punto 43 y nota 36, y las presentadas por el Abogado General Bobek en el asunto Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650), punto 45; o bien, en palabras del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), como reacción a la sentencia Åkerberg Fransson: «para la vinculación de los Estados miembros por medio de los derechos fundamentales consagrados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea no [basta] con cualquier relación material entre una normativa [nacional] y el ámbito de aplicación meramente abstracto del Derecho de la Unión, o la existencia de simples repercusiones de hecho sobre este» (sentencia de 24 de abril de 2013, Antiterrordatei, 1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, apartado 91).

57. Para determinar si un Estado miembro está aplicando el Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta se ha de comprobar, entre otros aspectos, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si la finalidad de la normativa nacional considerada es aplicar una disposición del Derecho de la Unión, el carácter de esa normativa, si esta persigue objetivos distintos de los previstos por el Derecho de la Unión, aun cuando pueda afectar indirectamente a este último, y si existe una normativa específica del Derecho de la Unión en la materia o que la pueda afectar.²⁹

58. Lo único que cabe aducir a favor de la aplicación del Derecho de la Unión es que para una eventual infracción en la obtención de la prueba es irrelevante el fin para el cual esta prueba se acabe utilizando. Si las pruebas fueron obtenidas dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, se puede argumentar que este ha de ser aplicable también a la utilización de esa prueba.

59. La aplicación del Derecho de la Unión en la obtención de la prueba se extendería entonces, en cierto modo, a los ámbitos en que se utilice la prueba, aunque se trate de ámbitos —en este caso la liquidación del impuesto sobre la renta— que no pertenezcan al Derecho de la Unión. Esta interpretación iría mucho más allá del concepto de «aplicación del Derecho de la Unión» tal como se interpretó en la sentencia Åkerberg Fransson. En efecto, allí se argumentó basándose en el artículo 325 TFUE acerca de la relación entre el proceso penal relativo a un fraude en el IVA y la recaudación efectiva del IVA. En cambio, este argumento no es válido cuando se trata de la aplicación efectiva del impuesto sobre la renta.

60. Contra esta solución cabe aducir también que en un caso como el presente es una circunstancia meramente casual si las autoridades tributarias y penales investigan por una elusión del impuesto sobre la renta o por un fraude en el IVA. En muchos casos, un fraude en el IVA (es decir, la omisión de la declaración de operaciones sujetas) está asociado a un fraude en el impuesto sobre la renta (es decir, la ocultación de ingresos imponibles).

61. Sería contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada³⁰ si todas las medidas oficiales posteriores se considerasen aplicación del Derecho de la Unión únicamente por la casualidad de que el procedimiento de investigación se inició con motivo de una elusión del impuesto sobre la renta o del IVA.

62. En primer lugar, los Estados miembros no tienen intención de aplicar el Derecho de la Unión cuando adoptan liquidaciones del impuesto sobre la renta. La legislación del impuesto sobre la renta tampoco persigue el cumplimiento de obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión, sino que, como he expuesto en los puntos 38 y siguientes de las presentes conclusiones, corresponde a la competencia de los Estados miembros.

63. En segundo lugar, por su propio carácter, la normativa nacional del impuesto sobre la renta persigue unos objetivos diferentes a los del Derecho de la Unión. Si bien las obligaciones que incumben a los Estados miembros en relación con los recursos propios de la Unión en virtud del artículo 325 TFUE pueden extenderse a cualquier elemento del Derecho nacional que efectivamente las desarrolle,³¹ los impuestos sobre la renta no constituyen recursos de la Unión, sino recursos de los Estados miembros.

29 Sentencias de 6 de marzo de 2014, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126), apartado 25, y de 10 de julio de 2014, *Julián Hernández y otros* (C-198/13, EU:C:2014:2055), apartado 37, y, por último, auto de 7 de septiembre de 2017, *Demarchi Gino y Garavaldi* (C-177/17 y C-178/17, EU:C:2017:656), apartado 20.

30 Sentencias de 6 de marzo de 2014, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126), apartado 24; de 10 de julio de 2014, *Julián Hernández y otros* (C-198/13, EU:C:2014:2055), apartado 34, y de 6 de octubre de 2016, *Paoletti y otros* (C-218/15, EU:C:2016:748), apartado 14.

31 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en los asuntos *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650), puntos 26 a 65, y *Dzivev y otros* (C-310/16, EU:C:2018:623), punto 68.

64. En tercer lugar, con excepción del Derecho derivado a que se hace referencia en el punto 39, no hay en el Derecho de la Unión ninguna disposición específica en materia de impuestos sobre la renta. No sería ni razonablemente previsible ni funcionalmente necesario admitir como suficientes, para apreciar la aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, los efectos indirectos que pueda tener el Derecho del IVA en la legislación del impuesto sobre la renta.

65. Si cualquier efecto indirecto del Derecho del IVA en la legislación del impuesto sobre la renta pudiese bastar para fundamentar la aplicabilidad del Derecho de la Unión, en la práctica resultaría imposible determinar los pocos ámbitos del impuesto sobre la renta sometidos exclusivamente al Derecho nacional. En particular, la ocultación de operaciones sujetas al IVA normalmente va indirectamente emparejada con la ocultación de ingresos relevantes para el impuesto sobre la renta. De este modo se vaciaría de contenido la última competencia sobre los impuestos directos que, en el estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, sigue correspondiendo a los Estados miembros.

66. Por lo tanto, no se produce aplicación alguna del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta cuando para una liquidación del impuesto sobre la renta se utilizan elementos de prueba obtenidos en un procedimiento de investigación relativo a infracciones en materia del IVA.

67. Sin embargo, como acertadamente señaló no hace mucho el Abogado General Saugmandsgaard Øe, esto no significa que existan lagunas en la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos de la Unión. Estos siguen disponiendo de vías de recurso nacionales de protección de los derechos fundamentales en relación con la liquidación del impuesto sobre la renta y, cuando se agoten estas vías, pueden interponer un recurso ante el TEDH.³²

3. Conclusión parcial

68. En resumen, procede declarar que la Carta no es aplicable desde el punto de vista material. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para resolver las peticiones de decisión prejudicial.

VII. Subsidiariamente: apreciación de la cuestión prejudicial en cuanto al fondo

69. En caso de que, pese a todo, el Tribunal de Justicia se considere competente y aprecie una aplicación del Derecho de la Unión en la liquidación del impuesto sobre la renta, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) desearía saber, en esencia, si el artículo 47 de la Carta se opone a la utilización de pruebas ilícitamente obtenidas o bien admite una ponderación por el tribunal nacional. En particular, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) solicita en este contexto una precisión de determinados pasajes de la sentencia *WebMindLicenses*.³³

70. La sentencia *WebMindLicenses* trataba de la exigencia de que las pruebas en las que se basen las resoluciones en las que se aplica el Derecho de la Unión (en este caso, la liquidación del IVA) no se hayan obtenido violando los derechos garantizados por ese Derecho, y en especial por la Carta.³⁴

71. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que este requisito se cumple si el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra tal resolución está facultado para controlar si las pruebas en las que se basa esa resolución se obtuvieron de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión.³⁵

32 Conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Comisión/Hungría (Derechos de usufructo sobre terrenos agrícolas) (C-235/17, EU:C:2018:971), punto 109.

33 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 86 a 89.

34 Véase la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 87.

35 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 88.

72. Por lo tanto, en la sentencia *WebMindLicenses* el Tribunal de Justicia únicamente se pronunció acerca de la obligación del tribunal nacional de controlar la legalidad de esa obtención de la prueba. En cambio, en contra de lo que opinan los recurrentes en casación, de ahí no se deduce que de una infracción en la obtención de la prueba resulte automáticamente la prohibición de utilizarla o que el órgano jurisdiccional nacional puede efectuar una ponderación.

73. A este respecto procede señalar, en primer lugar, que el Derecho de la Unión no contiene ninguna disposición, en el ámbito del IVA, acerca de la obtención y utilización de pruebas en el proceso penal, por lo que en principio la competencia al respecto les corresponde a los Estados miembros.³⁶ Por lo tanto, el procedimiento sancionador de infracciones cometidas en materia del IVA está comprendido en la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros. En consecuencia, con mayor motivo ha de suceder lo mismo con respecto a la utilización de pruebas para la liquidación del impuesto sobre la renta, en caso de que hayan sido obtenidas en un procedimiento de investigación relativo a infracciones en materia del IVA.

74. Sin embargo, cuando se aplica el Derecho de la Unión, esta autonomía está limitada por los derechos fundamentales y por el principio de proporcionalidad, así como por los principios de equivalencia y efectividad.³⁷

75. Así las cosas, no obstante, no consta que los principios de equivalencia y efectividad se opongan a una ponderación por el órgano jurisdiccional nacional al valorar una prohibición de utilización de pruebas.

76. Tampoco consta una vulneración de derechos fundamentales. El artículo 47 de la Carta no implica necesariamente una prohibición de utilización de pruebas.

77. Antes incluso de la entrada en vigor de la Carta, acogiéndose a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos,³⁸ el Tribunal de Justicia declaró que no puede excluirse en principio y en abstracto la admisibilidad de una prueba ilegalmente recogida y que corresponde al juez nacional apreciar los medios de prueba conseguidos.³⁹

78. La mejor forma de tener en cuenta los derechos fundamentales es mediante un examen de la proporcionalidad de la injerencia en cada caso concreto, como el que se lleva a cabo en una ponderación por los órganos jurisdiccionales nacionales (por ejemplo, conforme a la jurisprudencia «*Antígona fiscal*»). A este respecto, en un asunto relativo a la elaboración de una lista de datos personales con fines recaudatorios, el Tribunal de Justicia declaró que en cada supuesto concreto los tribunales nacionales deben comprobar si los factores que apuntan a la existencia de un interés legítimo en que la lista controvertida siga eventualmente siendo confidencial prevalecen sobre el interés en la protección de los derechos del particular.⁴⁰

79. En un caso como el presente, el órgano jurisdiccional nacional deberá efectuar su ponderación del caso concreto teniendo en cuenta, sobre todo, qué disposición se ha infringido y qué gravedad tiene la infracción. Además, será necesario valorar que en la incautación de los elementos de prueba por el juez luxemburgués estuvo presente un juez belga, de modo que, en todo caso, «solo» se ha cometido una infracción del Tratado Benelux, que no implica de por sí una infracción del artículo 7 de la Carta.

36 Véanse las sentencias de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 65; de 2 de mayo de 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 25, y de 17 de enero de 2019, *Dzivev y otros* (C-310/16, EU:C:2019:30), apartado 24.

37 Compárense, en este sentido, las sentencias de 2 de mayo de 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 29, y de 17 de enero de 2019, *Dzivev y otros* (C-310/16, EU:C:2019:30), apartado 30.

38 TEDH, sentencias de 18 de marzo de 1997, *Mantovanelli c. Francia* (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793), §§ 33 y 34, y de 25 de marzo de 1999, *Pélissier y Sassi c. Francia* (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494), § 45.

39 Véase la sentencia de 10 de abril de 2003, *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228), apartado 75.

40 Sentencia de 27 de septiembre de 2017, *Puškár* (C-73/16, EU:C:2017:725), apartado 97.

80. En conclusión, el artículo 47 de la Carta no se opone a una disposición nacional conforme a la cual un órgano jurisdiccional nacional que ha de resolver si se puede utilizar en una liquidación del impuesto sobre la renta un elemento de prueba obtenido en infracción del Derecho de la Unión en un procedimiento de investigación relativo a infracciones en materia del IVA ha de efectuar una ponderación en que, sobre todo, tenga en cuenta la gravedad de la infracción.

VIII. Conclusión

81. Sin embargo, habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que se declare incompetente para responder a la cuestión prejudicial del Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica).