

Tribuna

Derechos fundamentales y fiscalidad

El artículo 10.2 de la Constitución establece que “las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”. El Tribunal Constitucional ha declarado de forma reiterada (últimamente, STC 140/2018, de 20 de diciembre) que “aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales (...) deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales”.

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), a través de su Disposición final tercera ha modificado el artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en cuyo apartado 2 se establece que “se podrá interponer recurso de revisión contra una resolución judicial firme cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión, sin que la misma pueda perjudicar los derechos adquiridos de buena fe por terceras personas”.

Con esa modificación se ha dado un paso importante, de cara a la ejecución de las sentencias dictadas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). Nótese que esa posibilidad no se prevé para las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Sí existe la posibilidad de revisar un acto administrativo firme, *cuando el derecho nacional contemple esa posibilidad*, como consecuencia de una posterior sentencia del TJUE. En ese sentido, procede recordar, de la mano de la STJUE de 20 de diciembre de 2017, Incyte, C-492/16 (las cursivas son nuestras), que, en principio, ello no es obligado, pero sí es admisible hacerlo cuando el derecho nacional contemple esa posibilidad:

“46 (...) que, según reiterada jurisprudencia, el carácter firme de una resolución administrativa, adquirido al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a la seguridad jurídica y que, en consecuencia, el Derecho de la Unión no impone, en principio, a un órgano administrativo el deber de revisar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véanse, en particular, las sen-

tencias de 13 de enero de 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, apartado 24; de 12 de febrero de 2008, *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, apartado 37, y de 4 de octubre de 2012, *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 76).

47 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido está obligado, en virtud de principio de cooperación, a examinar de nuevo una resolución para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho de la Unión efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando, en primer lugar, dispone, según el Derecho nacional, de la facultad de reconsiderar esta resolución, en segundo lugar, la resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia, en tercer lugar, dicha sentencia está basada en una interpretación del Derecho de la Unión que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 267 TFUE, apartado 3, y, en cuarto lugar, el interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de enero de 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, apartado 28).

48 Según la misma jurisprudencia, la concurrencia de circunstancias particulares puede, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, determinar que un órgano administrativo nacional quede obligado a revisar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza para, en particular, tomar en consideración la interpretación, realizada posteriormente por el Tribunal de Justicia, de una disposición de Derecho de la Unión pertinente. De este modo se garantiza un equilibrio entre la exigencia de seguridad jurídica y la exigencia de legalidad a la luz del Derecho de la Unión (sentencia de 4 de octubre de 2012, *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 77 y jurisprudencia citada)".

En similares términos ha de responderse a la pregunta relativa a la posibilidad de revisar una sentencia firme por el hecho de que con posterioridad a la resolución del órgano jurisdiccional el TJUE se haya pronunciado sobre la interpretación de la pertinente disposición de la Unión Europea. En ese sentido, la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2019, *Călin*, C-676/17, declara:

"28 En efecto, se ha declarado que el Derecho de la Unión no exige que, para tener en cuenta la interpretación de un precepto aplicable de ese Derecho adoptada por el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional deba, por regla general, reconsiderar su resolución con fuerza de cosa juzgada (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 2014, *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, apartado 60; de 6 de octubre de 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 38, y de 29 de julio de 2019, *Hochtief Solutions Magyarországi Fióktelepe*, C-620/17, EU:C:2019:630, apartado 56).

29 En cambio, si las normas procesales nacionales aplicables implican la posibilidad, con ciertos requisitos, de que el tribunal nacional reconsidere una resolución con fuerza de cosa juzgada con objeto de restablecer la conformidad de la situación derivada de dicha resolución con el Derecho nacional, esta posibilidad debe prevalecer, de acuerdo con los principios de equivalencia y de efectividad —si concurren dichos requisitos— a fin de que se restablezca la conformidad de dicha situación con el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 2014, *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, apartado 62; de 6 de octubre de 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 30, y de 29 de julio de 2019, *Hochtief Solutions Magyarországi Fióktelepe*, C-620/17, EU:C:2019:630, apartado 60)".

Por tanto, el Derecho de la Unión Europea no impone la revisión de sentencias firmes, si bien, admite la posibilidad de que esa revisión se produzca cuando

esté previsto en el ordenamiento interno. Esto último no sucede en España. Si se ha pretendido, en diversas ocasiones, reconducir esta posibilidad al supuesto de revisión de sentencias firmes previsto en la letra a) del artículo 102.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, pero no ha prosperado (por todas, SSTs de 19 de diciembre de 2016 (rec. 2667/2016), de 18 de julio de 2016 (rec. 71/2013) puesto que no se admite que esas nuevas sentencias del TJUE sean, a los efectos de ese supuesto, "documentos decisivos".

Es reiterada la jurisprudencia del TC (por todas, STC 25/2019, de 25 de febrero) que declara que "la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE, proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales".

Los tribunales españoles tienen muy presente esa jurisprudencia. Prueba de ello es la Sentencia 1343/2019, del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 (recurso 2818/2017) sobre la entrada en domicilio. Destaca su resumen de los criterios del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Próximamente el TS volverá a pronunciarse sobre la misma materia, puesto que han sido admitidos sendos recursos de casación que inciden sobre ella.

— ATS 9821/2019 de 3 de octubre de 2019 (recurso 2966/2019), consistiendo la cuestión casacional en:

"1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.

2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria.

3) Especificar si la decisión administrativa, explicitada en su solicitud- de no iniciar procedimiento inspector previo; la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción -por conjetura o suposición de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidas, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan dicha entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.

4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas".

— ATS 232/2020, de 16 de enero (recurso 6718/2019), consistiendo la cuestión casacional en

"a) Determinar si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE) incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar

junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro, al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión.

b) Precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la administración pública de actos de la Administración (art. 8.6 LJCA)-concepto que asimismo está necesitado de precisión-, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2. CE), entraña un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical”.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se proyecta sobre el Derecho de la Unión Europea, en los términos previstos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales (a partir de ahora “Carta”).

En ese sentido, la STJUE de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, declara en sus apartados 22 y 23:

“22 (...) si bien, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales y el artículo 52, apartado 3, de la Carta dispone que los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH tienen el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, este no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 44, y de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 45 y jurisprudencia citada).

23 Según las Explicaciones relativas al artículo 52 de la Carta, el apartado 3 de ese artículo pretende garantizar la coherencia necesaria entre la Carta y el CEDH, «sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea» (sentencias de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 47, y de 14 de septiembre de 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, apartado 50 y jurisprudencia citada)”.

En fin, dicho todo esto, daremos cuenta de varios asuntos pendientes.

El primero de ellos se refiere a la petición de decisión prejudicial planteada por el Apelativen sad — **Plovdiv** (Bulgaria) el 21 de mayo de 2019 — Proceso penal contra OM, Asunto C-393/19.

En virtud del artículo 242, apartado 8, del NK (Código Penal búlgaro) es obligado decomisar el instrumento con el que se ha cometido el contrabando agravado, aunque no sea propiedad del autor del delito. Ello puede llevar a una desproporción entre el interés de un tercero, que no ha participado en modo alguno en el delito y no guarda relación alguna con él, y el interés del Estado en decomisar el bien de esa persona

El órgano remitente considera, con buen criterio, que un indicio para entender que la normativa de la República de Bulgaria es incompatible con las disposiciones de Derecho de la Unión invocadas viene constituido por la sentencia de la Sala Cuarta del TEDH de 13 de octubre de 2015, ÜNSPED PAKET SERVISI SAN. VE

TIC. A. Ş. c. Bulgaria (demanda 3503/2008). Según se explica en dicha sentencia, se produce el decomiso de un camión, propiedad de una sociedad registrada en la República de Turquía, sobre la base del artículo 242, apartado 8, del Código Penal búlgaro. En dicha sentencia se declaró que el decomiso es contrario al artículo 1 del Protocolo Adicional al CEDH, cuyo contenido es idéntico al artículo 17, apartado 1, de la "Carta" sobre el derecho a la propiedad.

El ordenamiento jurídico búlgaro, en situaciones como la descrita, no prevé ningún procedimiento para oír al propietario del instrumento decomisado, de manera que quizás puede estarse conculcando la exigencia del artículo 47 de la "Carta" (que recoge la exigencia del artículo 6 CEDH). Pues bien, en la citada sentencia del TEDH de 13 de octubre de 2015, ÜNSPED PAKET SERVISI SAN. VE TIC. A. Ş. c. Bulgaria, se señala que la ausencia de un procedimiento en el que el interesado pudiera exponer su punto de vista llevó a que las autoridades estatales no pudieran comprobar el carácter proporcionado del decomiso, lo cual condujo, a su vez, a que no se pudo establecer un «equilibrio» entre todos los intereses en juego. Por consiguiente, considera el órgano remitente que las autoridades nacionales tendrían que haber examinado el grado de culpa o de diligencia en relación con el bien decomisado o al menos la relación entre el comportamiento adoptado y el delito.

La cuestión prejudicial se sustancia en lo siguiente:

"1) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que, debido a la perturbación del equilibrio entre el interés general y la necesidad de proteger el derecho de propiedad, es ilegal una disposición nacional como la del artículo 242, apartado 8 del Nakazatelen kodeks (Código penal) de la República de Bulgaria, en virtud del cual se decomisa en beneficio del Estado un medio de transporte, que ha sido utilizado para cometer un delito de contrabando agravado, que es propiedad de un tercero, que ni conocía ni debía o podía conocer que su empleado cometería el delito?"

2) ¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que es ilegal una disposición nacional como la del artículo 242, apartado 8, del Nakazatelen kodeks, conforme a la cual puede decomisarse un medio de transporte que es propiedad de una persona que no es la que ha cometido el delito, sin que se garantice al propietario el acceso a la justicia para exponer su punto de vista?"

Importa recordar que además del propio CEDH debe tenerse presente el conjunto de Protocolos adicionales, entre otros, el Protocolo número 1 (París, 20 de marzo de 1952), vigente en España desde noviembre de 1990, cuyo artículo 1 dispone:

"Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas".

En relación con este artículo, la Sentencia de 14 de junio de 2018 (Sección 1ª), Caso Euromak Metal Doo c. Antigua República Yugoslava de Macedonia, puede

recordarse con provecho. El núcleo del asunto consiste en la denegación de la deducción del IVA soportado a la empresa denunciante por incumplimiento en el pago del impuesto por parte de uno de sus proveedores. Las autoridades tributarias incoaron un procedimiento contra dicho proveedor, sin que se acreditara que la empresa demandante hubiere participado en la comisión de la infracción por dicho proveedor; se denegó, como se ha dicho, la deducción indicada. El TEDH consideró que ello supuso una carga individual excesiva que alteró el justo equilibrio entre el interés general y la protección de la propiedad, y, por tanto, concluyó que se produjo la violación del CEDH.

Por otro lado, también es interesante la "Carta" en la medida en que establece en su artículo 17, que lleva por título "derecho a la propiedad", lo siguiente:

"Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida.

El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general".

Como se indica en las Explicaciones sobre la "Carta", el derecho a la propiedad es un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales, habiendo quedado consagrado en numerosas ocasiones en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La redacción se ha modernizado. Según se desprende del apartado 3 del artículo 52, este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último.

Por su parte, la "Carta" establece en su artículo 47, titulado "derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial", que:

"Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley.

Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar (...).

Como se advierte en las citadas Explicaciones sobre la "Carta", este precepto se basa en artículos del CEDH. El párrafo primero en el artículo 13 que lleva por título "derecho a un recurso efectivo". No obstante, se sigue indicando en dichas Explicaciones, en el Derecho de la Unión la protección es más amplia, dado que garantiza un derecho a un recurso efectivo ante un juez. Por su parte, siguen diciendo las Explicaciones, el párrafo segundo corresponde al apartado 1 del artículo 6 del CEDH, que lleva por título "derecho a un proceso equitativo" salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión.

Muy conectados entre sí están los asuntos C-245/19 y C-246/19, que proceden de sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas por la Cour administrative (Luxemburgo) el 20 de marzo de 2019. Ambas cuestiones se suscitan en el seno de intercambio de información entre autoridades tributarias de Estados diferentes, al amparo 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 y de los correspondientes Convenios de doble imposición (entre Luxemburgo y Francia y entre Luxemburgo y España). En los dos asuntos la cuestión prejudicial, en la parte que importa ahora, es la siguiente:

“¿Deben interpretarse los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación, en su caso, con el artículo 47 de dicha Carta en el sentido de que se oponen a la legislación nacional de un Estado miembro que, en el régimen procesal en materia de intercambio de información previa solicitud establecido, en particular, para transponer 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, excluye cualquier recurso —en particular judicial— por parte del contribuyente al que se refiere la investigación en el Estado miembro requirente y del tercero afectado contra la resolución por la que la autoridad competente de dicho Estado miembro obliga al poseedor de la información a facilitar información para tramitar una solicitud de intercambio de información procedente de otro Estado miembro?”.

Como asegura el órgano remitente (la Cour administrative), en esencia, el recurso es semejante al que dio lugar a la sentencia Berlioz.

Recuérdese que, en dicha sentencia, de 16 de mayo de 2017, C-682/15, el TJUE concluyó:

“El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que un administrado, al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa mediante la que se le requiere que aporte información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, (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) puede impugnar la legalidad de esa decisión

(...)

- *El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un recurso interpuesto por un administrado contra una medida sancionadora que le ha impuesto la autoridad requerida por no atender una decisión de requerimiento adoptada por ésta a raíz de una solicitud de información dirigida por la autoridad requirente en virtud de la Directiva 2011/16, el juez nacional dispone, además de competencia para modificar la sanción impuesta, de competencia para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. En cuanto al requisito de legalidad de esta decisión respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, el control jurisdiccional se limita a la verificación de la falta manifiesta de tal pertinencia.*
- *El artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, en el marco del ejercicio del control jurisdiccional por un juez del Estado miembro requerido, tal juez debe tener acceso a la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. El administrado concernido no dispone, en cambio, de*

un derecho de acceso a la totalidad de esta solicitud de información, que sigue siendo un documento secreto, conforme al artículo 16 de la Directiva 2011/16. A fin de defender plenamente su causa en relación con la falta de pertinencia previsible de la información solicitada, basta, en principio, con que disponga de la información a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la mencionada Directiva”.

Tiene muchos elementos comunes con los asuntos C-245/19 y C-246/19, el asunto C-437/19, que se corresponde con la petición de decisión prejudicial planteada por la Cour administrative (Luxemburgo) el 31 de mayo de 2019 — **État du Grand-duché de Luxembourg** / L. Nuevamente la cuestión se suscita en el seno de intercambio de información entre autoridades tributarias de Estados diferentes, al amparo de la Directiva 2011/16 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 y de los correspondiente Convenio de doble imposición (en este caso, entre Luxemburgo y Francia).

La petición de decisión prejudicial planteada por la Cour administrative se concreta especialmente, en lo que ahora nos importa, en la pregunta tercera, cuyo tenor es el siguiente:

“3) ¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que, cuando

- la autoridad competente del Estado miembro requerido ha impuesto una sanción administrativa económica a un administrado por el incumplimiento de una decisión administrativa en la que se le requiere que facilite información en el marco de un intercambio de información entre administraciones tributarias nacionales en virtud 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) decisión no susceptible de recurso judicial conforme al Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicho administrado ha impugnado la legalidad de dicha decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la sanción económica, y*
- dicho administrado solo ha tenido conocimiento de la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el transcurso del procedimiento judicial incoado a raíz de su recurso judicial contra la citada sanción, es preciso otorgar a dicho administrado, una vez definitivamente reconocida, por vía incidental, la validez de la decisión de requerimiento y de la de imposición de una multa adoptadas en su contra, un plazo suspensivo para el pago de la multa a fin de que pueda dar cumplimiento a dicha decisión de requerimiento, tras haber tenido así conocimiento de los datos relativos a la pertinencia previsible definitivamente confirmada por el juez competente?”.*

Como hemos dicho, este asunto guarda bastantes semejanzas con los dos anteriores, de ahí que haya que tener muy presente la sentencia Berlioz. Para los tres asuntos, además, resulta oportuno recordar las sentencias Ispas (apartado 35), Donnellan (apartados 55 y 58) y Glencore Agriculture Hungary (apartados 41 y 42), puesto que de ellas se extraen conclusiones que pueden ser aplicables también en dicho asunto.

Asimismo, haremos referencia al asunto C-430/19. **C.F. (Contrôle fiscal)** proveniente de la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Cluj (Ruma-

nía) el 3 de junio de 2019. El texto de la cuestión prejudicial, en la parte que ahora nos interesa, es el siguiente:

“A la luz del principio de respeto del derecho de defensa según ha sido configurado hasta el momento por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en las sentencias Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda e Ispas) ¿puede y debe sancionarse con la nulidad expresa un acto administrativo en materia tributaria emitido contra un particular cuando dicho particular no haya tenido la posibilidad de acceder a la información que sirvió de base para emitir ese acto administrativo contra él, a pesar de que su contenido remite a algunos elementos del expediente administrativo?”.

En cuanto a la cuestión jurídica del acceso al expediente administrativo, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al respeto del derecho de defensa, en particular a las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), apartado 36; de 3 de julio de 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041), apartado 73, y de 9 de noviembre de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 39.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, después de dictarse la sentencia Ispas, el legislador rumano no ha adoptado ninguna medida para regular el concepto de «derecho de acceso al expediente administrativo», en particular, en qué condiciones puede ejercitarse y, sobre todo, qué sanción debe aplicar el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo nacional que aprecia una vulneración de ese derecho. El órgano jurisdiccional remitente observa además que, en el procedimiento tributario rumano, la presentación de una reclamación administrativa previa no suspende la ejecución del correspondiente acto, según se desprende claramente del tenor literal del artículo 278, apartado 1, del Código de procedimiento tributario.

Aclara el órgano remitente que en el asunto Ispas, no se solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre la sanción procesal que el órgano jurisdiccional nacional debe aplicar cuando aprecie que no se ha respetado el derecho de acceso de un contribuyente al expediente administrativo. En conclusión, ahora el órgano jurisdiccional remitente solicita que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la sanción que debe aplicarse en caso de vulneración del derecho de defensa de una sociedad como la demandante, cuando no se le ha reconocido el derecho a acceder al expediente administrativo, a la luz del principio del respeto del derecho de defensa recogido por el Derecho europeo.

Nos viene a la memoria, a propósito de esa cuestión prejudicial, nuevamente, la STJUE de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, apartados 51 a 52 y 56 a 58, en la medida en que se ocupa del grado de acceso del sujeto pasivo al expediente a la luz del principio del respeto del derecho de defensa.

Por último, nos fijaremos en el asunto C-610/19) procedente de la petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hungria) el 13 de agosto de 2019 — **Vikingo Fővállalkozó Kft.** / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. Son varias las preguntas, siendo la quinta la que nos interesa y cuyo tenor es el siguiente:

“¿Es proporcionada una sanción que conlleva la denegación del derecho [a deducir el IVA] y que consiste en la obligación de pagar una sanción tributaria equivalente al 200 %

de la diferencia tributaria cuando no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para Hacienda vinculada directamente con el derecho [a deducir el IVA] del sujeto pasivo? ¿Cabe apreciar la concurrencia de alguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 170, apartado 1, tercera frase, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «LPGT») cuando el sujeto pasivo ha puesto a disposición de la autoridad tributaria todos los documentos que se encontraban en su poder y ha incluido en su declaración fiscal sus facturas expedidas?»

Como señala el órgano remitente, Vikingo Fővállalkozó critica que la demandada, además de negarle ilegítimamente su derecho a deducir, le impusiera sin fundamento y de forma contraria a Derecho una sanción tributaria de carácter punitivo que asciende al 200 %, ya que no ha acreditado que la deuda tributaria estuviera vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de documentos justificativos, de libros de contabilidad o de registros.

Mediante la quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide la cuestión desde la perspectiva del principio de proporcionalidad pues, resumen el órgano remitente, desde el punto de vista de Vikingo Fővállalkozó, carece de pertinencia a efectos de denegar la deducción del IVA el hecho de que las personas que preceden al sujeto pasivo en la cadena no pagaran el IVA, de forma que la autoridad tributaria no ha sufrido una pérdida de ingresos en relación con la denegación de la deducción del IVA, habiendo pagado o declarado, por el contrario, la demandante y quienes formaban parte de la cadena el IVA que debía ser satisfecho por la operación realizada en el marco de la misma y habiendo considerado la autoridad tributaria que, en el caso de la demandante, el pago o la declaración eran legítimos por haberse emitido la factura.

La cuestión prejudicial habrá de resolverse a la luz de los artículos 17.1 y 49.3 de la Carta.

Al artículo 17.1 ya nos hemos referido antes, pero no queremos dejar pasar la ocasión para recordar aquí la STJUE de 4 de octubre de 2018, C-384/17, Link Logistik N&N, en cuyos apartados 43 a 44 se dice:

“43 De las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales (DO 2007, C 303, p. 17) se desprende que, de acuerdo con el artículo 52, apartado 3, de la Carta, puesto que el derecho garantizado en su artículo 49 corresponde igualmente a un derecho garantizado por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), su sentido y alcance serán iguales a los que establece el CEDH. Por tanto, los requisitos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de proporcionalidad de las sanciones son aplicables a un supuesto como el del litigio principal por el efecto combinado de los artículos 17, apartado 1, 51, apartado 1, 52, apartados 1 y 3, de la Carta.

44 Ha de señalarse, además, que, para determinar la existencia de una vulneración del derecho de propiedad, tal como se consagra en el artículo 1 del Protocolo Adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en París el 20 de marzo de 1952, que establece que toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos valora, teniendo en cuenta las circunstancias del asunto de que se trate, si las sanciones de carácter pecuniario, tanto penales como administrativas, no suponen una carga o una privación de propiedad excesivas para la persona a la que se han impuesto

las sanciones que puedan hacer que estas resulten desproporcionadas (véase, en particular, TEDH, sentencias de 18 de junio de 2013, S.C. Complex Herta Import Export S.R.L. Lipova c. Rumanía, CE:ECHR:2013:0618JUD001711804, § 38, y de 4 de marzo de 2014, Grande Stevens y otros c. Italia, CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 199)".

Por su parte, el artículo 49, que lleva por título "Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas", establece en su apartado 3 que "la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción".

Ilustrativa resulta en este sentido la STJUE el 7 de mayo de 2015, Chmielewski, C-255/14 en cuyos apartados 21 a 23 se establece:

"21 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véanse las sentencias Ntioniok y Pikoulas, C-430/05, EU:C:2007:410, apartado 53, y Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, apartado 23).

22 En particular, las medidas administrativas o represivas que permite una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa (véanse las sentencias Ntioniok y Pikoulas, C-430/05, EU:C:2007:410, apartado 54, y Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, apartados 24 y 53).

"23 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que castigan, garantizando un efecto realmente disuasorio y respetando al mismo tiempo el principio general de proporcionalidad (véanse las sentencias Asociația Accept, C-81/12, EU:C:2013:275, apartado 63, y LCL Le Crédit Lyonnais, C-565/12, EU:C:2014:190, apartado 45)".

Aunque no se refiere a un tema tributario no por eso deja de interesarnos dicha sentencia. La conclusión a la que llega es que la confiscación a favor del Estado del dinero efectivo no declarado, además de imponer una multa por incumplir la obligación de declarar, podría ser incompatible con el principio consagrado en el artículo 49, apartado 3, de la "Carta", que los Estados miembros deben respetar. Esta doctrina es aplicada por los autos de 3 octubre 2019, Mitnitsa Burgas, C-652/18, de 30 enero 2019, AK y EP, C-335/18 y C-336/18 y de 12 de julio de 2018, Pinzaru y Cirstinoiu, C-707/17. Nos interesa, como es obvio, por las valoraciones que realiza en relación con la proporcionalidad.

En esa misma línea nos volveremos a referir a la STJUE de 4 de octubre de 2018, C-384/17, Link Logistik N&N, concretamente apartado 45, donde se dice:

"45 Así pues, el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que, al determinar la sanción y fijar el importe de la multa, se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto".

Para concluir, reseñamos el asunto C-788/19, que procede del recurso interpuesto ante el TJUE el 23 de octubre de 2010 por la Comisión Europea frente a España

en relación con el denominado “modelo 720”. Lo frecuente es que los asuntos lleguen al TJUE por la vía de la cuestión prejudicial, pero también pueden llegar, y este es uno de los casos, por otras vías. Cómo se sabe, la legislación española prevé la imposición de una multa pecuniaria del 150 % aplicable al caso de incumplimiento con la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del “modelo 720”. El TJUE tendrá la ocasión de realizar valiosas aportaciones, en general sobre el principio de proporcionalidad, y en particular, sobre la proporcionalidad de las sanciones con ocasión de este asunto.

Isaac Merino Jara

Director