

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 30 de septiembre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Reglamento (UE) n.º 904/2010 — Artículos 10 a 12 — Intercambio de información — Inspección tributaria — Plazos — Suspensión de la inspección tributaria en caso de intercambio de información — Incumplimiento del plazo impuesto para comunicar la información — Incidencia sobre la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria»

En el asunto C-186/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca, Eslovaquia), mediante resolución de 5 de marzo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de abril de 2020, en el procedimiento entre

HYDINA SK s. r. o.

y

Finančné riaditeľstvo slovenskej republiky,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de la Sala Quinta, y el Sr. I. Jarukaitis, Juez;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de abril de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de HYDINA SK s. r. o., por el Sr. M. Kvasňovský, advokát;
- en nombre del Gobierno eslovaco, por la Sra. B. Ricziová, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. A. Tokár, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre HYDINA SK s. r. o. y Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca; en lo sucesivo, «Dirección de Tributos»), en relación con una inspección tributaria a raíz de una solicitud de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a entregas de mercancías.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos 5, 7, 8 y 25 del Reglamento n.º 904/2010 enuncian lo siguiente:

«(5) Conviene incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en particular respecto al intercambio de información, en el marco del cual las autoridades competentes de estos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión [Europea] con el fin de garantizar la correcta aplicación del IVA a las entregas de bienes y a la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes.

[...]

(7) A efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no solo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro.

(8) El control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él. Por consiguiente, un control efectivo de dichas operaciones exige que el Estado miembro de establecimiento recoja o tenga la posibilidad de recoger dicha información.

[...]

(25) Los plazos establecidos en el presente Reglamento para la transmisión de información se entenderán como plazos máximos que no deben superarse, según el principio de que para que la cooperación sea efectiva, la información ya disponible para el Estado miembro requerido debe transmitirse sin mayor demora.»

4 El artículo 1, apartado 1, del citado Reglamento tiene el siguiente tenor:

«El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades competentes de los

Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Determina, en particular, las normas y procedimientos que permiten a los Estados miembros recoger e intercambiar, por vía electrónica, dicha información.»

5 El artículo 10 del mencionado Reglamento dispone:

«La autoridad requerida comunicará la información contemplada en los artículos 7 y 9 lo antes posible y, a más tardar, tres meses después de la fecha de recepción de la solicitud.

No obstante, cuando la información en cuestión ya esté a disposición de la autoridad requerida, el plazo se reducirá a un mes como máximo.»

6 En virtud del artículo 11 del mismo Reglamento:

«Para determinadas categorías especiales de casos, la autoridad requerida y la autoridad requirente podrán acordar plazos distintos de los previstos en el artículo 10.»

7 Según el artículo 12 del Reglamento n.º 904/2010:

«Si la autoridad requerida no puede responder a la solicitud en el plazo previsto, informará por escrito inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que le impiden respetar este plazo y de cuándo considera probable que pueda responder.»

Derecho eslovaco

8 A tenor del artículo 3, apartado 2, segunda frase, de la zákon ? 563/2009 Z. z. o správe daní (daťový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [Ley n.º 563/2009, General Tributaria (Código de Procedimiento Tributario) y por la que se modifican otras leyes], de 1 de diciembre de 2009, en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»):

«La Administración tributaria estará obligada a examinar todo asunto que sea objeto de percepción del impuesto, tramitarlo sin demora y sin retrasos innecesarios y a recurrir a los medios más adecuados para la determinación y la correcta recaudación del impuesto.»

9 En virtud del artículo 46, apartado 10, del Código de Procedimiento Tributario:

«El plazo para efectuar una inspección tributaria no podrá exceder de un año desde la fecha de inicio de la inspección. En caso de suspensión de la inspección tributaria, se aplicará, *mutatis mutandis*, lo dispuesto en el artículo 61.»

10 El artículo 61, apartado 1, letra b), de dicho Código dispone:

«La Administración tributaria podrá suspender el procedimiento tributario si se ha iniciado un procedimiento relativo a otra circunstancia determinante para la adopción de una decisión o si es necesario obtener información con arreglo a una normativa especial.»

11 Este artículo 61, apartado 1, letra b), contiene la nota 21.a a pie de página, que se refiere, a

modo de ejemplo de tal normativa especial, a la zákon ? 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Ley n.º 442/2012 sobre asistencia y cooperación internacionales en materia de recaudación del impuesto), de 5 de diciembre de 2012, y al Reglamento n.º 904/2010.

12 El artículo 61, apartado 5, del citado Código establece:

«En caso de suspensión del procedimiento tributario, dejarán de correr los plazos previstos en la presente Ley.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 En el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2013, la recurrente en el litigio principal, una sociedad establecida en Eslovaquia, invocó el derecho a deducir el IVA por las entregas de productos cárnicos mencionados en facturas emitidas por ARGUS Plus spol. s r.o., también domiciliada en dicho Estado miembro.

14 El Daňový úrad Prešov (Administración tributaria de Prešov, Eslovaquia; en lo sucesivo, «Administración tributaria») inició una inspección tributaria con el fin de acreditar la procedencia de ese derecho y de la correspondiente solicitud de devolución, relativa al excedente del IVA, o una parte de este, respecto a ese período impositivo.

15 Para examinar si se cumplían los requisitos que dan derecho a la deducción del IVA, la Administración tributaria practicó importantes diligencias de prueba para comprobar la existencia de vínculos entre ARGUS Plus y la recurrente en el litigio principal. A este respecto, la Administración tributaria suspendió en dos ocasiones la inspección tributaria relativa a esta última debido a las solicitudes de información que había dirigido a las respectivas autoridades competentes de dos Estados miembros, de conformidad con el procedimiento establecido en el Reglamento n.º 904/2010, con el fin de determinar si las mercancías facturadas a la recurrente por ARGUS Plus habían sido entregadas efectivamente.

16 La primera solicitud de información fue presentada a las autoridades competentes de la República de Polonia, Estado miembro en el que estas mercancías habían sido adquiridas por ARGUS Plus, lo que dio lugar a la suspensión de la inspección tributaria durante el período comprendido entre el 26 de agosto de 2014 y el 11 de marzo de 2015. La Administración tributaria únicamente levantó dicha suspensión tras recibir la respuesta remitida por las autoridades polacas, lo que tuvo lugar una vez expirado el plazo de tres meses previsto en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010. Además, no se aplicaron los artículos 11 y 12 de este.

17 La segunda solicitud de información fue presentada a las autoridades competentes de Hungría para obtener el acta de una audiencia del ciudadano húngaro que gestionaba ARGUS Plus, lo que supuso de nuevo la suspensión de la inspección tributaria, durante el período comprendido entre el 20 de abril y el 1 de julio de 2015.

18 Al término de dicho procedimiento, la Administración tributaria concluyó que la recurrente en el litigio principal no había aportado ninguna prueba que demostrara que, durante el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2013, ARGUS Plus hubiese entregado efectivamente las mercancías mencionadas en las facturas que se le habían presentado. Comprobó que, durante dicho período impositivo, ARGUS Plus no había ejercido una actividad económica real, que no había adquirido efectivamente el derecho a disponer de dichas mercancías como propietaria y que, por consiguiente, no había podido entregar dichas mercancías a otros sujetos pasivos.

19 En esas circunstancias, la Administración tributaria adoptó, el 30 de mayo de 2016, una

resolución mediante la que estableció, respecto a dicho período impositivo, una diferencia de IVA por importe de 174 699,33 euros frente a la recurrente en el litigio principal.

20 Esta última presentó un recurso administrativo contra dicha resolución. Mediante resolución de 17 de octubre de 2016, la Dirección de Tributos confirmó la resolución de la Administración tributaria.

21 La recurrente en el litigio principal interpuso ante el Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov, Eslovaquia) un recurso contencioso-administrativo contra esa resolución de la Dirección de Tributos. En el contexto de ese recurso, invocó, en particular, el carácter excesivo de la duración global de la inspección tributaria. Destacó que, con arreglo al artículo 46, apartado 10, del Código de Procedimiento Tributario, la duración de dicha inspección tributaria no puede exceder de un año a contar desde su inicio. Alegó que, sin embargo, en el presente asunto, la inspección tributaria se inició el 21 de marzo de 2014 y concluyó el 7 de diciembre de 2015.

22 Mediante sentencia de 18 de enero de 2018, el Krajský súd v Prešove desestimó dicho recurso. Por lo que respecta a la duración de la inspección tributaria, el referido órgano jurisdiccional señaló que del artículo 61, apartado 5, del Código de Procedimiento Tributario se desprendía que, en caso de suspensión de la inspección tributaria, el plazo previsto en el artículo 46, apartado 10, de dicho Código deja de correr, lo que significa que, a efectos del cómputo de dicho plazo, no se tiene en cuenta el período durante el cual se suspendió la inspección tributaria. En el litigio principal, al haberse suspendido la inspección tributaria debido a las dos solicitudes de información presentadas sobre la base del Reglamento n.º 904/2010, el Krajský súd v Prešove declaró que la alegación de la recurrente en el litigio principal relativa a la duración de dicha inspección carecía de fundamento.

23 El Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca, Eslovaquia), que conoce de un recurso de casación contra dicha sentencia, señala, en primer lugar, que, si bien la necesidad de obtener información con arreglo al Reglamento n.º 904/2010 justifica la suspensión de la inspección tributaria, no es menos cierto que, en el sentido del artículo 10 de dicho Reglamento, interpretado a la luz de su considerando 25, las autoridades requeridas deben comunicar esa información en un plazo máximo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud. Sin embargo, en el caso de autos no se respetó dicho plazo. Además, el incumplimiento de dicho plazo tampoco ha sido subsanado, con arreglo al procedimiento previsto en los artículos 11 y 12 del citado Reglamento, que permite prolongar el referido plazo.

24 Tras señalar que la nota 21a a pie de página, recogida en el artículo 61, apartado 1, letra b), del Código de Procedimiento Tributario, remite a la totalidad del Reglamento n.º 904/2010 como un ejemplo de norma especial cuya aplicación puede justificar la suspensión de una inspección tributaria, el mencionado órgano jurisdiccional se pregunta si es posible, por una parte, deducir de ese Reglamento un motivo legítimo que justifique suspender la inspección tributaria y, por otra parte, ignorar sus disposiciones, en concreto su artículo 10. En efecto, el referido órgano jurisdiccional considera que la nota a pie de página mencionada no puede interpretarse en el sentido de que confiere al citado Reglamento únicamente la función de legitimar la suspensión de la inspección, sino que procede, asimismo, tener en cuenta los plazos que establece.

25 En segundo lugar, según el órgano jurisdiccional remitente, es indispensable precisar la naturaleza de las obligaciones que los plazos previstos en ese Reglamento imponen a las autoridades competentes de los Estados miembros, así como las consecuencias de su incumplimiento, habida cuenta de las posibles violaciones de los derechos de los contribuyentes.

26 En efecto, para determinar la legalidad de la duración de una inspección tributaria, dicho

órgano jurisdiccional considera que es necesario apreciar la legalidad de la duración de un período de suspensión, en particular a la luz de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

27 En esas circunstancias, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el considerando 25 del [Reglamento n.º 904/2010], que establece que “los plazos establecidos en el presente Reglamento para la transmisión de información se entenderán como plazos máximos”, en el sentido de que se trata de plazos que no pueden superarse y que el hecho de excederlos provoca la ilegalidad de la suspensión de la inspección tributaria?

2) ¿Surte efectos (sancionadores) ante la autoridad requerida y ante la autoridad requirente el incumplimiento de los plazos para la ejecución del intercambio internacional de información establecido en el [Reglamento n.º 904/2010]?

3) ¿Puede considerarse injerencia ilícita en los derechos del sujeto pasivo el intercambio internacional de información que supere los plazos establecidos en el [Reglamento n.º 904/2010]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

28 Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010, interpretado a la luz de su considerando 25, debe interpretarse en el sentido de que establece plazos cuyo incumplimiento puede afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

29 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en particular, las sentencias de 6 de octubre de 2020, Jobcenter Krefeld, C?181/19, EU:C:2020:794, apartado 61 y jurisprudencia citada, y de 24 de marzo de 2021, A, C?950/19, EU:C:2021:230, apartado 34).

30 En cuanto al tenor del artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010, este prevé que la autoridad requerida debe comunicar la información solicitada por la autoridad requirente lo antes posible, y a más tardar tres meses después de la fecha de recepción de la solicitud, y que dicho plazo se reducirá a un plazo máximo de un mes cuando la información de que se trate ya esté a disposición de la autoridad requerida.

31 Como se desprende del considerando 25 del citado Reglamento, dicho artículo 10 fija, por ello, los plazos máximos dentro de los cuales la autoridad requerida debe facilitar a la autoridad requirente la información solicitada por esta.

32 Sin embargo, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 29 de la presente sentencia, para determinar el alcance del artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010, es necesario tener en cuenta también los artículos 11 y 12 de dicho Reglamento, que constituyen, junto con el citado artículo 10, la sección 2 del capítulo II de dicho Reglamento, titulada «Plazo de

comunicación».

33 A este respecto, el artículo 11 del Reglamento n.º 904/2010 establece que, para determinadas categorías especiales de casos, la autoridad requerida y la autoridad requirente podrán acordar plazos distintos de los previstos en el artículo 10. En cuanto al artículo 12 de dicho Reglamento, dispone que, si la autoridad requerida no puede responder a la solicitud en el plazo previsto, deberá informar por escrito inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que le impiden respetar este plazo y de cuándo considera probable que pueda responder.

34 De esos artículos se desprende que el legislador de la Unión previó expresamente la posibilidad de que las autoridades fiscales competentes de los Estados miembros respondieran a una solicitud de información tras la expiración de los plazos previstos en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010.

35 Por otra parte, también se desprende de los artículos 11 y 12 del Reglamento n.º 904/2010 que los plazos previstos en el artículo 10 de dicho Reglamento no se refieren a las relaciones entre las autoridades tributarias competentes llamadas a cooperar en el marco del mecanismo establecido por dicho Reglamento y los sujetos pasivos, sino únicamente a las relaciones entre dichas autoridades. En efecto, por una parte, las autoridades tributarias de que se trate pueden, con arreglo al citado artículo 11, acordar un plazo más largo, sin que se prevea que estén obligadas a consultar al sujeto pasivo afectado y, por otra parte, en virtud de dicho artículo 12, únicamente la autoridad requirente, y no el sujeto pasivo, será informada por la autoridad requerida de la imposibilidad de responder a la solicitud en el plazo fijado.

36 Además, ni los artículos 10 a 12 del Reglamento n.º 904/2010 ni ninguna otra disposición de ese Reglamento prevén consecuencia alguna en caso de que las autoridades tributarias competentes sobrepasen uno de los plazos resultantes de la aplicación de dichos artículos, ya sea para dichas autoridades o para los sujetos pasivos.

37 Así pues, del tenor de esas disposiciones y, en consecuencia, del contexto en el que se inscribe dicho artículo 10 se desprende que el incumplimiento de uno de los plazos previstos por este último no confiere ningún derecho al sujeto pasivo afectado y no conlleva ninguna consecuencia específica, ni siquiera en lo que atañe a la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada.

38 Esta interpretación se ve corroborada por el objetivo perseguido por el Reglamento n.º 904/2010.

39 A este respecto, procede señalar que, según su artículo 1, apartado 1, el Reglamento tiene por objeto establecer las condiciones en que las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación y que, a tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a esas autoridades cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto.

40 Como se desprende de los considerandos 5 y 7, el Reglamento n.º 904/2010 tiene como finalidad, mediante el establecimiento de un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en especial respecto al intercambio de información, contribuir a garantizar que el IVA se aplique correctamente, en particular por lo que respecta a las actividades ejercidas en el territorio de uno de ellos, pero cuyo IVA se adeuda en otro Estado miembro. En efecto, tal como el

legislador de la Unión reconoció en el considerando 8 del citado Reglamento, el control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 43).

41 Así pues, procede señalar que el Reglamento n.º 904/2010 tiene por objeto permitir una cooperación administrativa con fines de intercambio de la información que puede ser necesaria para las autoridades tributarias de los Estados miembros (sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 48).

42 En cambio, a falta de disposición expresa en este sentido en el Reglamento n.º 904/2010, este no puede interpretarse en el sentido de que confiere derechos específicos a los sujetos pasivos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 105 y jurisprudencia citada).

43 Además, el citado Reglamento no regula la duración máxima de una inspección tributaria ni las condiciones de suspensión de esa inspección en caso de que se ponga en marcha el procedimiento de intercambio de información que prevé. Por ello, un sujeto pasivo no puede hacer valer dicho Reglamento con el fin de impugnar, debido a una duración excesiva, la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria de que ha sido objeto.

44 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010, interpretado a la luz de su considerando 25, debe interpretarse en el sentido de que no establece plazos cuyo incumplimiento pueda afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Décima) declara:

El artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, interpretado a la luz de su considerando 25, debe interpretarse en el sentido de que no establece plazos cuyo incumplimiento pueda afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Firmas

* Lengua de procedimiento: eslovaco.