

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 22 de octubre de 2013 (*)

«Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en materia de impuestos directos – Intercambio de información previa solicitud – Procedimiento tributario – Derechos fundamentales – Alcance limitado de las obligaciones del Estado miembro requirente y del Estado miembro requerido frente al contribuyente – Inexistencia de obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia – Inexistencia de obligación de invitar al contribuyente a participar en el examen de testigos – Derecho del contribuyente a cuestionar la información intercambiada – Contenido mínimo de la información intercambiada»

En el asunto C-276/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (República Checa), mediante resolución de 3 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de junio de 2012, en el procedimiento entre

Jiří Sabou

y

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente, el Sr. A. Tizzano, la Sra. R. Silva de Lapuerta, y los Sres. M. Ilešič, M. Safjan y C.G. Fernlund (Ponente), Presidentes de Sala, y los Sres. J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. **Bonichot** y D. Šváby y las Sras. M. Berger, A. Prechal y M.E. Jarašič, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por las Sras. M. Tassopoulou y G. Papagianni, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues, D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. B. Majczyna y M. Szpunar, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Barslev y M. Šimerdová y por el Sr. W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), examinada a la luz de los derechos fundamentales.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Sabou, futbolista profesional, y Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dirección de servicios tributarios del Ayuntamiento de Praga), en relación con la cuantía de la renta imponible de aquél correspondiente al ejercicio de 2004.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 77/779

3 La Directiva 77/779 fue 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 (DO L 347, p. 1). Sin embargo, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, la Directiva 77/799 sigue siendo aplicable a dicho litigio.

4 Los considerandos primero y segundo de la Directiva 77/799 afirmaban lo siguiente:

«Considerando que la práctica del fraude y de la evasión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia; que tal práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado común;

Considerando que el Consejo, por estos motivos, ha adoptado, el 10 de febrero de 1975, una Resolución relativa a las medidas que deberá adoptar la Comunidad en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional;».

5 Los considerandos quinto y sexto de la Directiva 77/799 tenían la siguiente redacción:

«Considerando que los Estados miembros deben intercambiar, al ser requeridos para ello, informaciones relativas a un caso concreto y que el Estado al que se le pidan debe realizar las averiguaciones necesarias para obtener estas informaciones;

Considerando que los Estados miembros deben intercambiar, incluso cuando no sean requeridos para ello, cualquier información que parezca útil para el cálculo correcto de los impuestos sobre la

renta y sobre el patrimonio [...]»

6 El artículo 1 de la Directiva 77/799, titulado «Disposiciones generales», establecía en su apartado 1:

«Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, conforme a lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio [...]»

7 A tenor del artículo 2 de la Directiva 77/799, titulado «Intercambio previa solicitud»:

«1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.

2. A los fines de la comunicación de las informaciones a que se refiere el apartado 1, la autoridad competente del Estado miembro requerido llevará a cabo, si procede, las investigaciones necesarias para obtener estas informaciones.

A fin de obtener la información deseada, la autoridad requerida o la autoridad administrativa a la que aquélla recurra procederán como si actuasen por cuenta propia o a petición de otra autoridad de su mismo Estado miembro.»

8 El artículo 6 de la Directiva 77/799, titulado «Colaboración de agentes del Estado interesado», disponía lo siguiente:

«Para la aplicación de las disposiciones que preceden, la autoridad competente del Estado miembro que suministre las informaciones y la autoridad competente del Estado al que vayan destinadas las informaciones podrán acordar, en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9, autorizar la presencia, en el primer Estado miembro, de agentes de la administración fiscal del otro Estado miembro. Las modalidades de aplicación de esta disposición se determinarán en el marco de este mismo procedimiento.»

9 El artículo 8 de la Directiva 77/799, titulado «Límites del intercambio de informaciones», establecía en su apartado 1 lo siguiente:

«La presente Directiva no impondrá, en modo alguno, al Estado miembro al que se solicita información, la obligación de realizar investigaciones o de comunicar información, si la realización de tales investigaciones o la obtención de la información solicitada, por parte de la autoridad competente de dicho Estado, contraviene la legislación o la práctica administrativa del mismo.»

Derecho checo

10 Las disposiciones de la Directiva 77/799 fueron objeto de transposición en el Derecho checo en virtud de la Ley nº 253/2000, relativa a la asistencia internacional en materia fiscal y por la que se modifica la Ley nº 531/1990, relativa a las autoridades tributarias locales, en su versión modificada.

11 En sus artículos 16 y 31, la Ley nº 337/1992, relativa a la gestión de los impuestos y las tasas, dispone lo siguiente:

«Artículo 16

Inspección tributaria

[...]

4) El contribuyente que sea objeto de una inspección tributaria tendrá derecho, ante los funcionarios de Hacienda:

e) a formular preguntas a los testigos y peritos con ocasión del examen de éstos y de la inspección *in situ*;

[...]

Artículo 31

Diligencias de prueba

[...]

2) [...] La Administración tributaria informará al contribuyente con la suficiente antelación acerca de la práctica de una declaración de testigos o peritos, siempre que ello no implique el riesgo de retrasar el procedimiento.»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 En su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2004, en la República Checa, el Sr. Sabou alegó que había realizado gastos en varios Estados miembros con vistas al posible traslado de su actividad de futbolista a alguno de los clubes de fútbol de dichos Estados. Los referidos gastos disminuyeron en la misma medida sus rendimientos imponibles. De este modo, la cuota del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2004 se fijó en 29.700 coronas checas (CZK) (1.100 euros aproximadamente).

13 La Administración tributaria checa, sin embargo, puso en duda la veracidad de los mencionados gastos y procedió a incoar un procedimiento de inspección, en el que se incluían varias solicitudes de información formuladas a las Administraciones tributarias de los Estados miembros de que se trata, basándose en particular en la Ley nº 253/2000 y en la Directiva 77/799. A tal efecto, la Administración tributaria checa solicitó la asistencia de las Administraciones tributarias española, francesa y del Reino Unido, interrogándolas, entre otros extremos, acerca del punto de vista de los clubes de fútbol afectados. De las respuestas facilitadas por las mencionadas Administraciones tributarias resulta que ninguno de los clubes supuestamente contactados conocía al Sr. Sabou así como tampoco a su agente.

14 La Administración tributaria checa se dirigió también a la Administración tributaria húngara en relación con varias facturas presentadas por el Sr. Sabou, que se referían a servicios supuestamente prestados por una sociedad con domicilio social en Hungría. La Administración tributaria requerida respondió que dicha sociedad no era sino la intermediaria de otra sociedad con domicilio social en un tercer país y que tan sólo una inspección efectuada en aquel país permitiría obtener respuestas fiables.

15 El 28 de mayo de 2009, al término de las actuaciones inspectoras, la Administración tributaria checa giró una liquidación complementaria, fijando en 251.604 CZK (9.800 euros aproximadamente) la cuota del impuesto sobre la renta que le correspondía pagar al Sr. Sabou en concepto del ejercicio de 2004. El interesado impugnó la referida liquidación complementaria ante el Finanční úřad pro hlavní město Prahu, el cual modificó dicha liquidación tributaria y fijó la cuota del impuesto en 283.604 CZK (11.000 euros aproximadamente).

16 El Sr. Sabou interpuso contra la liquidación modificada recurso contencioso-administrativo ante el Městský soud v Praze (tribunal municipal de Praga), el cual desestimó el recurso de aquél mediante sentencia de 27 de julio de 2011. El Sr. Sabou recurrió entonces en casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

17 Ante este último órgano jurisdiccional, el Sr. Sabou alegó que la Administración tributaria checa había obtenido ilegalmente información que le concernía. El Sr. Sabou manifiesta, en primer lugar, que la Administración tributaria checa no le informó acerca de la solicitud de asistencia que esa Administración había presentado ante otras Administraciones, de manera que el interesado no había podido participar en la formulación de las preguntas que se habían hecho a aquellas otras Administraciones. El Sr. Sabou expone, en segundo lugar, que tampoco fue invitado a participar en el examen de testigos en otros Estados miembros, en contra de los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconoce en el marco de procedimientos nacionales similares.

18 En la resolución de remisión, el Nejvyšší správní soud menciona que la Administración tributaria checa no pidió a las Administraciones requeridas que procedieran al examen de testigos. El órgano jurisdiccional remitente indica que si la Administración tributaria checa hubiera formulado una petición en ese sentido, lo habría puesto en conocimiento del Sr. Sabou para que éste pudiera participar en el examen de testigos, en el supuesto, naturalmente, de que las leyes de los Estados miembros requeridos lo permitieran.

19 En lo que atañe al contenido de las respuestas facilitadas, el órgano jurisdiccional remitente menciona que algunas de las Administraciones tributarias requeridas indicaron el nombre de las personas interrogadas, mientras que otras se limitaron a indicar los clubes de donde procedía la información transmitida. Por lo demás, no se precisó el modo en que se había obtenido la información, ya fuera por teléfono, por vía electrónica o mediante comparecencia personal.

20 El órgano jurisdiccional remitente se interroga acerca de si existe el derecho del contribuyente a participar en el intercambio de información entre las Administraciones en el marco de la Directiva 77/799 y se pregunta en qué medida influyen en la existencia de ese derecho los derechos fundamentales, tal como están garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, la «Carta»).

21 El Nejvyšší správní soud observa que no reconocer tal derecho al contribuyente supondría reducir sus derechos procesales en relación con los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconoce en el marco de un procedimiento tributario nacional. Dicho tribunal se remite a dos de sus sentencias, fechadas, respectivamente, el 30 de enero de 2008 y el 26 de marzo de 2009. En la primera de ellas, el Nejvyšší správní soud declaró, tratándose del examen de un testigo, que «garantizar la posibilidad real [de que el contribuyente] participe en el examen de testigos constituye uno de los parámetros claves para apreciar la legalidad de la práctica de tal prueba, resultando indispensable el máximo rigor en impedir que se eluda dicha garantía». En la segunda de las sentencias citadas, relativa a un procedimiento tributario en la República Checa que implicaba la necesidad de recurrir a la asistencia de otro Estado miembro en virtud de la Directiva 77/799 y al examen de un testigo en ese otro Estado miembro, el Nejvyšší správní soud consideró

que tan sólo si la Administración del Estado requerido se hubiera opuesto, en aplicación de su propia legislación, a que el contribuyente checo participara en el examen de testigos estaría la Administración tributaria checa autorizada a utilizar como prueba la información obtenida en virtud de la declaración del testigo y comunicada de conformidad con el Derecho del Estado requerido.

22 En este contexto, el Nejvyšší správní soud decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera similares derechos?

2) ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en el examen de testigos en el Estado miembro requerido en el marco de la tramitación de una solicitud de información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Debe comunicar de antemano el Estado miembro requerido al contribuyente cuándo se procederá al examen de testigos, si así se lo ha solicitado el Estado miembro requirente?

3) Al comunicar información con arreglo a la Directiva 77/799[...], ¿está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada? ¿Puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información así comunicada, por ejemplo, por vicios formales del procedimiento que precedió en el Estado miembro requerido a la comunicación de la información? ¿O es aplicable el principio de cooperación y confianza mutua, conforme al cual no se podrá cuestionar la información facilitada por la Administración tributaria requerida?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

23 Con carácter liminar, la Comisión Europea alega que, mediante las cuestiones relativas a los derechos procesales del contribuyente en situaciones en las que la Administración tributaria opta por recurrir al mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si la Carta atribuye determinados derechos al contribuyente. En realidad, según la Comisión, tales cuestiones versan parcialmente sobre la aplicación de la Carta en relación con el Derecho nacional y, por consiguiente, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las mismas.

24 En este sentido, la Comisión subraya, por una parte, que la solicitud de asistencia tiene por objeto liquidar correctamente el impuesto sobre la renta, materia ésta que no ha sido armonizada por el Derecho de la Unión, y, por otra parte, que la Directiva 77/799 no indica de qué modo el Estado requirente debe tratar la información que recibe a efectos de liquidar el referido impuesto. La Comisión añade que la citada Directiva prevé una mera facultad de los Estados miembros para recurrir a la asistencia de otros Estados miembros. Por consiguiente, concluye la Comisión, la cuestión de si el Estado miembro requirente tiene la obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia que ha formulado no se rige por el Derecho de la Unión, sino exclusivamente por el Derecho nacional.

25 En lo que atañe, en primer lugar, a la Carta, procede señalar que, al haber entrado ésta en vigor el 1 de diciembre de 2009, no resulta aplicable al procedimiento de asistencia que dio lugar a la liquidación complementaria fechada el 28 de mayo de 2009.

26 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la competencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto para interpretar la Directiva 77/799, la circunstancia de que el Estado miembro requirente no esté obligado a dirigir una solicitud de asistencia a otro Estado miembro no autoriza a considerar que las normas relativas a la solicitud de información y a la utilización de la información obtenida por dicho Estado miembro queden fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Cuando un Estado miembro opta por recurrir a tal asistencia, ha de atenerse a las normas previstas en la Directiva 77/799. En efecto, del quinto considerando de dicha Directiva, en particular, se desprende que los Estados miembros deben cumplir ciertas obligaciones en el marco de la asistencia mutua.

27 Por consiguiente, las cuestiones planteadas relativas a las obligaciones que incumben al Estado miembro requirente frente al contribuyente están relacionadas con la aplicación del Derecho de la Unión y el Tribunal de Justicia es competente para examinar la aplicación, en este contexto, de los derechos fundamentales y, en particular, del derecho a ser oído.

28 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente, está incluido entre los derechos fundamentales que forman parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, C-349/07, Rec. p. I-10369, apartados 33 y 36). El Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre un asunto planteado con carácter prejudicial, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, debe proporcionar todos los elementos de interpretación necesarios para la apreciación, por el órgano jurisdiccional nacional, de la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales (véanse, entre otras, las sentencias de 18 de junio de 1991, ERT, C-260/89, Rec. p. I-2925, apartado 42, y Sopropé, antes citada, apartados 33 y 34).

29 Procede, pues, responder a todas las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales

30 Mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído, atribuye al contribuyente de un Estado miembro el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro, a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido y a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.

31 Procede verificar, en primer lugar, si el mecanismo de asistencia mutua que establece la Directiva 77/799 atribuye tal derecho al contribuyente.

32 A este respecto, tal como declaró el Tribunal de Justicia en los apartados 30 y 31 de la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, Rec. p. I-7897), de los dos primeros considerandos de la Directiva 77/799 se desprende que ésta tiene como objetivo luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional y que, en este sentido, la

Directiva fue adoptada con el fin de regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros.

33 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que, a tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799, la Administración tributaria de un Estado miembro «podrá» solicitar a la Administración tributaria de otro Estado miembro información que no pueda obtener por sí mismo. En esta línea, el Tribunal de Justicia estimó que, al utilizar el término «podrá», el legislador de la Unión había considerado que las Administraciones tributarias nacionales disponen de una facultad a este respecto, pero no tienen obligación alguna de recurrir a una solicitud de ese tipo (véase, en este sentido, la sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 32).

34 En cambio, ante una solicitud de información presentada por una autoridad competente en las condiciones previstas en el artículo 2 de la Directiva 77/799, el Estado miembro requerido estará obligado, en principio, a responder a dicha solicitud y, si procede, a llevar a cabo las investigaciones necesarias al efecto, de conformidad con ese mismo artículo.

35 De los artículos 2, apartado 2, y 8 de la Directiva 77/799 resulta que la Autoridad competente del Estado requerido debe responder a tal solicitud aplicando su Derecho nacional y, en particular, sus propias normas de procedimiento.

36 Así pues, del examen de la Directiva 77/799 se deduce que esta Directiva, cuyo objeto es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, coordina la transmisión de información entre las autoridades competentes, imponiendo a los Estados miembros algunas obligaciones. En cambio, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes (véase la sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 31) ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquéllos.

37 En tales circunstancias, procede examinar, en segundo lugar, si el contribuyente puede, a pesar de todo, deducir del derecho de defensa un derecho a participar en el intercambio de información entre las autoridades competentes.

38 El Tribunal de Justicia ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia *Sopropé*, antes citada, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (véanse, entre otras, las sentencias de 24 de octubre de 1996, *Comisión/Lisrestal* y otros, C-32/95 P, Rec. p. I-5373, apartado 1, y *Sopropé*, antes citada, apartado 37). Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (véanse, las sentencias *Sopropé*, antes citada, apartado 38, y de 10 de septiembre de 2013, *G. y R.*, C-383/13 PPU, apartado 32 y 35).

39 Se suscita la cuestión de determinar si la decisión de una autoridad competente de un Estado miembro de solicitar la asistencia de una autoridad competente de otro Estado miembro y la decisión de esta última de proceder a un examen de testigos a fin de responder a la referida solicitud constituyen actos que, en razón de sus consecuencias para el contribuyente, exigen que éste sea oído.

40 Todos los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia defendieron que la solicitud de información dirigida por un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro no constituye un acto que lleve aparejada tal

obligación. Los mencionados Estados consideran fundamentalmente que, en el marco de los procedimientos de inspección tributaria, es preciso distinguir entre la fase de investigación, en la que se recaba la información y en la que se inscribe la solicitud de información de una Administración tributaria a otra, y la fase contradictoria, en la que intervienen la Administración tributaria y el contribuyente contra el que se dirige el procedimiento de inspección, fase esta última que comienza con la notificación al contribuyente de una propuesta de liquidación complementaria.

41 Cuando la Administración procede a recabar información, no está obligada a ponerlo en conocimiento del contribuyente ni a requerir sus observaciones al respecto.

42 Pues bien, la solicitud de asistencia que la Administración tributaria presenta en aplicación de la Directiva 77/799 se inscribe en el procedimiento de recogida de información.

43 Lo mismo cabe decir de la respuesta que facilita la Administración tributaria requerida y de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo previamente por dicha Administración, incluido el examen de testigos.

44 De ello se deduce que el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente.

45 Ahora bien, nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y, en particular, en el examen de testigos.

46 Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

47 Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si la Directiva 77/799 debe interpretarse, por una parte, en el sentido de que el contribuyente puede cuestionar la exactitud de la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente y, por otra parte, en el sentido de que, cuando la Administración tributaria del Estado miembro requerido transmite la información recogida, está obligada a mencionar las fuentes de la información y el método utilizado para obtenerla.

48 A este respecto, procede señalar que la Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.

49 En tales circunstancias, incumbe exclusivamente a los Derechos nacionales establecer las

correspondientes normas. El contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate.

50 Procede, pues, responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva 77/799 no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) **El Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.**

2) **La Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98, no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.