

Asunto C-277/24 [Adjak] ⁱ

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

22 de abril de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

25 de enero de 2024

Parte recurrente:

M. B.

Parte recurrida:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia)

Objeto del procedimiento principal

Solicitud de intervención de un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad de responsabilidad limitada en un procedimiento de determinación de la deuda tributaria de dicha sociedad en materia de IVA

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, Directiva del IVA; artículo 267 TFUE

ⁱ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte del procedimiento.

Cuestiones prejudiciales

¿Deben interpretarse los artículos 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, de 11 de diciembre de 2006, L 347, p. 1) en relación con el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (DO 2016, de 7 de junio de 2016, C 202, p. 13; Estado de Derecho, respeto de los derechos humanos) y los artículos 17 (derecho de propiedad), 41 (derecho a una buena administración) y 47 (derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO 2016, de 7 de junio de 2016, C 202, p. 389), así como con el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso justo y el derecho de defensa —en los términos garantizados por el Derecho de la Unión—, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica nacional basada en dicha normativa que deniegan a una persona física (miembro del órgano de administración de una persona jurídica), que puede ser responsable solidario de las deudas de IVA de la persona jurídica con todo su patrimonio privado, el derecho a participar activamente en el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias de dicha persona jurídica en forma de resolución firme de las autoridades tributarias y al mismo tiempo, en un procedimiento separado, destinado a determinar la responsabilidad solidaria de la referida persona física por las obligaciones tributarias de la persona jurídica en concepto de IVA, se priva a esa persona física de un medio adecuado para impugnar eficazmente las comprobaciones y liquidaciones efectuadas con anterioridad relativas a la existencia o la cuantía de la deuda tributaria de la persona jurídica —consignadas en una resolución firme de la autoridad tributaria dictada con anterioridad sin la participación de dicha persona física—, resolución que, por tanto, constituye un precedente en ese otro procedimiento en virtud de una disposición nacional confirmada por la práctica nacional?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

TUE Artículo 2

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») Artículos 17, apartado 1, 41, apartado 1, y 47

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») Artículos 205 y 273

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Constitución de la República de Polonia), de 2 de abril de 1997

Ley de 29 de agosto de 1997 Ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria)

Artículo 107 — establece los requisitos para que los terceros respondan solidariamente con todo su patrimonio de los retrasos en el pago de impuestos de un contribuyente

Artículo 116 — establece los requisitos para la responsabilidad solidaria de, entre otros, los miembros del órgano de administración por los retrasos en el pago de impuestos de una sociedad

Artículo 133 — establece quién puede ser parte en un procedimiento tributario

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

Mediante solicitud de 22 de agosto de 2022, la recurrente M. B. pidió al jefe de la Oficina de la Agencia Tributaria (en lo sucesivo, «autoridad de primera instancia») que se le admitiera como parte en el procedimiento tributario pendiente contra B. sp. z o.o. (en lo sucesivo, «sociedad») relativo a la comprobación de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la sociedad correspondiente al período comprendido entre junio y octubre de 2016 y que se le diera acceso al expediente del procedimiento en cuestión, por haber sido la presidenta del órgano de administración de la sociedad entre 2014 y 2018 y ser quien mejor conoce las actividades de la sociedad durante el período objeto del procedimiento.

La autoridad de primera instancia denegó la solicitud de la recurrente, indicando que de las disposiciones de la Ley General Tributaria se desprende que solo un curador puede sustituir a una parte en la «dirección de sus asuntos» en los casos en que esta sea incapaz de llevar a cabo acciones legales debido a la inexistencia de órgano de administración (lo que ocurría en el presente asunto), y que solo las partes tienen derecho a inspeccionar el expediente.

La recurrente interpuso un recurso contra esa resolución, a raíz del cual el Director de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, «autoridad de segunda instancia»), la anuló en su totalidad y archivó el procedimiento en el asunto. La autoridad de segunda instancia señaló que la atribución a un determinado sujeto de la condición de parte en un procedimiento tributario viene determinada por la autoridad tributaria, que está facultada para realizar su propia apreciación objetiva de si la persona que presenta la solicitud está efectivamente legitimada. A juicio de la autoridad de segunda instancia, la recurrente no está incluida en ninguna de las categorías de sujetos enumerados en el artículo 133 de la Ley General Tributaria. Así pues, la autoridad de segunda instancia consideró que no existía base jurídica alguna conforme a la cual la autoridad de primera instancia pudiera haber dictado la resolución recurrida.

La recurrente interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato, órgano jurisdiccional

remitente) alegando que era el único miembro del órgano de administración de la sociedad durante el período al que se refiere el procedimiento. Precisamente por ello, es la que tiene un mayor conocimiento de su actividad, lo que resulta crucial en el procedimiento instruido. La autoridad de primera instancia declaró que bastaba con haber oído a la recurrente como testigo. Por otra parte, esa audiencia tuvo un carácter puntual y se produjo dos o tres años antes, mientras que el procedimiento sigue su curso y se están recabando pruebas, por lo que una sola audiencia es insuficiente. Además, en virtud de la Ley General Tributaria, cualquier reclamación no satisfecha recaerá sobre la recurrente como persona física, que es precisamente lo que justifica su solicitud.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 1 La práctica nacional aplicada hasta la fecha, basada en la Ley General Tributaria, da lugar a que en los procedimientos tributarios en materia de IVA en los que es parte una persona jurídica como una sociedad (sujeto pasivo del IVA), esta es la única parte en el procedimiento. Personas como la recurrente (antiguo miembro del órgano de administración de la sociedad), pese a ser responsable solidario de las obligaciones tributarias de la sociedad (artículo 116 de la Ley General Tributaria), incluidas las relativas al IVA, no tienen la condición de parte en ese procedimiento, que lleva consigo una serie de garantías procesales de participación activa en el procedimiento, entre ellas el derecho a interponer recursos contra las resoluciones de la Administración tributaria.
- 2 La práctica nacional admite que, para pronunciarse sobre la responsabilidad solidaria de un miembro del órgano de administración, existen dos tipos de procedimientos: 1) procedimientos de liquidación —determinación del importe de la deuda tributaria de una sociedad—, en los que solo la sociedad (sujeto pasivo del IVA) es parte; 2) procedimientos de responsabilidad tributaria de terceros (incluido un antiguo miembro del órgano de administración), cuando la sociedad (que es el sujeto pasivo) incumple sus obligaciones tributarias. En el segundo procedimiento es parte el antiguo miembro del órgano de administración de la sociedad. Sin embargo, el objeto de este segundo procedimiento ya no es la propia liquidación del IVA. Los procedimientos relativos a la responsabilidad solidaria de un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad por las obligaciones de la sociedad en materia de IVA se sustancian, por tanto, sobre la base de la resolución tributaria dictada previamente en un procedimiento de liquidación en el que solo fue parte la sociedad. Por lo tanto, dicha resolución puede considerarse un precedente en un procedimiento relativo a un antiguo miembro del órgano de administración de la sociedad. Ello se debe a que las disposiciones de la Ley General Tributaria y la práctica interna no prevén la posibilidad de que un antiguo miembro del órgano de administración impugne el importe de la deuda tributaria de una sociedad que sea el sujeto pasivo en el curso de un procedimiento separado (posterior) en materia de responsabilidad de terceros. En el curso de un procedimiento de responsabilidad tributaria solidaria de un miembro del órgano de administración, solo se determina si concurren los

requisitos para que se produzca dicha responsabilidad, lo que justifica transferir los retrasos tributarios previamente establecidos mediante resolución de la autoridad tributaria. Adoptar la postura de que un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad no tiene la condición de parte en los procedimientos de liquidación tributaria incoados contra la sociedad también priva a esta persona del derecho a incoar efectivamente procedimientos extraordinarios (procedimientos de revisión o de declaración de nulidad de una resolución).

- 3 La sentencia del Tribunal Constitucional en la que se declara que el artículo 133, apartado 1, de la Ley General Tributaria no es incompatible con la Constitución, así como la jurisprudencia de los tribunales de lo contencioso-administrativo convergente con esa sentencia, que, por cierto, existía incluso antes de que se dictara la referida sentencia (por ejemplo, en sentencias que presentan la posición de que un miembro del órgano de administración de una sociedad de responsabilidad limitada no es parte en el procedimiento en un caso relativo a las obligaciones fiscales de la sociedad, incluidas las obligaciones en materia de IVA), tuvieron una importancia significativa para configurar la práctica nacional debatida en el ámbito de aplicación de la citada disposición.
- 4 Del artículo 273 de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA. La responsabilidad de terceros por las obligaciones tributarias de una sociedad, que existe en la legislación polaca y se aplica al IVA, es una norma de este tipo.
- 5 El mecanismo de la responsabilidad solidaria de un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad por las obligaciones tributarias de dicha sociedad contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA o a prevenir el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325 TFUE, apartado 1. Esta afirmación no puede verse desvirtuada por el hecho de que las personas consideradas responsables solidarias en virtud del mecanismo indicado no sean ellas mismas sujetos pasivos del IVA. No obstante, la esencia del litigio se refiere a las garantías procesales que deben concederse a dichas personas en relación con su posible obligación de cubrir con su patrimonio personal las obligaciones tributarias de la sociedad en materia de IVA. De este modo, el artículo 273 de la Directiva del IVA deja a los Estados miembros la facultad de elegir las medidas que pueden adoptar para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.
- 6 A este respecto, procede señalar que, a tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de dicha Directiva, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA. Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como principio básico, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, el tenor de este artículo precisa que otras personas

pueden o deben ser deudores de dicho impuesto en las situaciones previstas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la citada Directiva. Del contexto que forman los artículos 193 a 205 de la Directiva del IVA se desprende que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones cuyo objetivo es identificar al deudor del IVA en diversas situaciones. Así pues, estas disposiciones tienen por objeto garantizar que la Hacienda Pública pueda recaudar efectivamente el IVA de la persona mejor situada en una determinada situación.

- 7 En su sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osigurnitelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), el Tribunal de Justicia aceptó que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria por las obligaciones de una persona jurídica en materia de IVA, entre otras, en las siguientes circunstancias:
 - la persona considerada solidariamente responsable es administradora de la persona jurídica o miembro de un órgano de administración de esta;
 - esta responsabilidad solidaria solo se genera con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.
- 8 En esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de dicha Directiva como consecuencia de los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable.
- 9 Aplicando la anterior interpretación de la Directiva del IVA a las realidades del presente asunto, debe decirse que en una situación en la que la autoridad tributaria pretende determinar, en un procedimiento de liquidación del IVA incoado contra una sociedad, circunstancias como la existencia y la cuantía de esta deuda tributaria, ya en la fase de tales comprobaciones debe reconocerse a ese miembro del órgano de administración (o antiguo miembro del órgano de administración) la condición de parte en el procedimiento. De lo contrario, ello puede dar lugar a que la autoridad tributaria realice comprobaciones caracterizadas por la arbitrariedad, que serán imposibles de rebatir en la siguiente fase del procedimiento.
- 10 En el Derecho de la Unión, el derecho de propiedad está tutelado, en particular, en virtud del artículo 17 de la Carta. La reducción del derecho de propiedad (disminución de las «posesiones») debido a los tributos e impuestos públicos solo puede tener lugar en los términos previstos por la Ley. Teniendo en cuenta el alcance de la protección jurídica del derecho de propiedad (posesiones) indicado anteriormente en virtud del Derecho de la Unión y del Derecho internacional, es

necesario examinar esta cuestión a través del prisma de las medidas de protección derivadas del artículo 13 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en lo sucesivo, «CEDH»), que establece que toda persona cuyos derechos y libertades reconocidos en el Convenio hayan sido violados tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional, incluso cuando la violación haya sido cometida por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales.

- 11 Por otra parte, el artículo 41 de la Carta consagra el derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 8 de mayo de 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, apartado 49). La aplicación de este derecho incluye, en particular, el derecho a ser oído, que no puede tener un carácter meramente formal, sino que debe garantizar que la Administración tributaria trate a la persona oída respetando sus intereses.
- 12 En segundo lugar, debe señalarse que el principio de tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de la Unión que resulta de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, que ha sido consagrado en los artículos 6 CEDH y 13 CEDH, y que también ha sido reafirmado en el artículo 47 de la Carta [sentencia de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd y Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. El concepto de tutela jurídica efectiva es más amplio que el de tutela judicial efectiva, ya que el primero incluye la tutela en los procedimientos ante las autoridades administrativas, mientras que el segundo abarca la tutela concedida por los órganos jurisdiccionales. El artículo 47 de la Carta implica, entre otras cosas, el derecho a medios jurídicos efectivos, que incluyen el derecho a interponer un recurso ante un tribunal independiente e imparcial, establecido previamente por la Ley. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado en repetidas ocasiones que el artículo 13 CEDH exige que los ordenamientos jurídicos nacionales proporcionen recursos efectivos (vías de recurso). Una medida nacional que entra en el ámbito de la autonomía procesal de los Estados miembros no puede hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 17 y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, [C-228/96], EU:C:1998:544, apartado 18).
- 13 El derecho de defensa se reconoce como un principio general del Derecho de la Unión que garantiza la posibilidad de exponer eficazmente el propio punto de vista antes de que se adopte una decisión que pueda afectar negativamente a los intereses de la persona afectada. Al mismo tiempo, en virtud del principio de cooperación leal enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a garantizar la tutela judicial de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables, y el artículo 19 TUE, apartado 1, obliga además a los Estados miembros a establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15,

EU:C:2016:838, apartado 50, y de 9 de febrero de 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, apartado 30 y jurisprudencia citada). El principio de tutela judicial efectiva de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables consta de diversos aspectos, entre los que se incluyen el derecho de defensa, el principio de igualdad de armas, el derecho de acceso a los tribunales y el derecho a ser asesorado, defendido y representado (sentencia de 6 de noviembre de 2012, Otis y otros, C-[1]99/11, EU:C:2012:684, apartado 48). El derecho a ser oído en cualquier procedimiento forma parte integrante del respeto del derecho de defensa, garantizando a toda persona la oportunidad de exponer útil y eficazmente su posición durante el procedimiento administrativo y antes de que se adopte cualquier decisión que pueda afectar negativamente a sus intereses (sentencias de 11 de diciembre de 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, apartados 34 y 36, y de 9 de febrero de 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, apartados 25 y 31). Los derechos fundamentales, como el respeto del derecho de defensa —que incluye también el derecho a ser oído—, no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida de que se trate y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados (véanse, en el mismo sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2013, G. y R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartado 33, de 11 de diciembre de 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, apartado 43, y de 7 de julio de 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, apartado 37). No obstante, la existencia de una violación del derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva debe apreciarse en función de las circunstancias específicas de cada asunto, en particular, de la naturaleza del acto de que se trate, del contexto en que se adoptó y de las normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (véanse las sentencias de 18 de julio de 2013, Comisión y otros/Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P y C-595/10 P, EU:C:2013:518, apartado 102, y de 9 de febrero de 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, apartado 33).

- 14 El derecho a conocer las pruebas abarca el material probatorio obtenido por la autoridad administrativa en el curso del procedimiento, así como las pruebas utilizadas en procedimientos conexos, por ejemplo, penales o administrativos, si la autoridad pretende basar su decisión en pruebas obtenidas en esos procedimientos. El destinatario de una decisión debe tener la oportunidad de referirse a estas pruebas antes de que se adopte la decisión. Poner a disposición de una parte pruebas después de que se haya dictado una resolución, en la fase del procedimiento judicial, no convalida una vulneración del derecho de defensa (véase la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 52 y 57). El derecho al pleno conocimiento del material probatorio está vinculado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al principio de «igualdad de armas». Este principio, que forma parte integrante del principio de tutela judicial efectiva, se deriva del derecho a un proceso equitativo y garantiza a las partes la igualdad de trato ante el tribunal. A la inversa, una

restricción del derecho de una parte a conocer todo el material probatorio puede estar justificada por la necesidad de proteger los intereses jurídicos de otras partes en el procedimiento o de proteger información confidencial. No obstante, en tal caso, para garantizar la efectividad de la vía de recurso, el órgano jurisdiccional debe disponer de la información requerida, incluida información confidencial y secretos comerciales, para pronunciarse con pleno conocimiento de causa sobre si dicha información puede facilitarse, y debe analizar todas las circunstancias fácticas y jurídicas pertinentes (sentencia de 7 de septiembre de 2021, UAB «Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras»/UAB «Ecoservice Klaipėda» y otros, C-927/19, EU:C:2021:700, apartados 129 y 135).

- 15 La situación procesal del particular también debe configurarse teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad, que exige que las medidas resultantes de una disposición del Derecho de la Unión sean adecuadas para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por el acto de que se trate y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlos (sentencia de 8 de junio de 2010, Vodafone y otros, C-58/08, EU:C:2010:321, apartado 51). El principio de proporcionalidad exige una ponderación de los intereses en conflicto y un equilibrio adecuado entre, por una parte, las exigencias del interés general de la sociedad y, por otra, las exigencias de la protección de los derechos fundamentales de la persona (véase la sentencia del TEDH de 26 de abril de 1991, dictada en el asunto Ezelin contra Francia, 11800/85, § 52). De conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la normativa de la Unión de que se trate (véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997 Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 46; de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 52). Así pues, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para alcanzar ese fin (véase la ya citada sentencia Molenheide y otros, apartado 47 y la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 30; y la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, apartados 18 y 19). El principio de proporcionalidad exige que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos, como garantizar la correcta recaudación del IVA (véase la sentencia de 12 de julio de 2001, Jippes y otros, C-189/01, EU:C:2001:420, apartado 81).
- 16 Por lo tanto, procedía concluir que privar a la recurrente, como consecuencia de la legislación y la práctica nacionales, del derecho a participar activamente en un procedimiento tributario que dará lugar a la determinación de la cuota de IVA de la sociedad (sujeto pasivo del IVA), de la que la recurrente puede ser considerada

responsable solidaria con su patrimonio personal, genera dudas justificadas. Ante todo, estas dudas se plantean desde el punto de vista del incumplimiento de los estándares derivados del artículo 2 TUE, en particular en lo que respecta al Estado de Derecho, así como al respeto de los derechos humanos (artículo 17 de la Carta). Una persona que se ve privada del derecho a participar en un procedimiento que, en última instancia, afecta a su patrimonio, se ve privada de hecho del derecho a la autodeterminación a este respecto, y la esfera de su patrimonio es decidida por la autoridad con facultades en materia tributaria. Existen dudas adicionales respecto al hecho de que no se haya proporcionado a un antiguo miembro del órgano de administración de la sociedad (sujeto pasivo del IVA) una vía de recurso efectiva y adecuada para impugnar el fondo y el importe de la deuda de IVA (debido a que no tiene la condición de parte en el procedimiento relativo al fondo y al importe de la deuda tributaria). De este modo, se priva a una parte de su derecho a un juicio justo en su caso individual, ya que el importe y la base de la deuda tributaria de una sociedad que se ha declarado se convierten posteriormente, en virtud de una decisión firme dictada sin la participación del tercero, en responsabilidad de dicho tercero, quien, sin embargo, no dispone de ningún recurso legal adecuado y efectivo para impugnar las conclusiones de las autoridades tributarias que han decidido sobre la existencia y el importe de una deuda tributaria por IVA relativa a la sociedad. Las circunstancias eximentes del artículo 116 de la Ley General Tributaria ofrecen ciertas posibilidades para eludir la responsabilidad solidaria de las obligaciones de la sociedad, pero no permiten cuestionar la existencia ni la cuantía de la deuda tributaria de la sociedad. Por consiguiente, no otorgan al particular un derecho real a defender sus derechos. Debe hacerse otra observación en relación con las dudas sobre el hecho de que no se reconozca a un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad (sujeto pasivo del IVA) el derecho a proteger su patrimonio. El procedimiento de liquidación llevado a cabo sin la participación de esta persona afecta directa e inmediatamente a su esfera de derechos, incluido su patrimonio. Deben plantearse dudas en cuanto al hecho de que no se haya reconocido a un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad (sujeto pasivo del IVA) el derecho a una buena administración, que está conectado con el derecho de la recurrente a iniciar un procedimiento ante un órgano jurisdiccional sobre el fondo del asunto tributario. No tener la condición de parte en el procedimiento tributario excluye la posibilidad de un recurso posterior ante un tribunal de lo contencioso-administrativo contra la decisión por la que se liquida la deuda de la empresa en concepto de IVA. De ello se derivan dudas desde el punto de vista de que no se han garantizado los derechos de defensa de la recurrente. La defensa debe entenderse aquí como el derecho a impugnar el fondo y la cuantía de la obligación que se reclama a la recurrente. Además, la recurrente no tiene la posibilidad de familiarizarse de forma continua con las pruebas recogidas por la Administración tributaria. En esa fase, el particular también se ve privado de la iniciativa probatoria y del derecho a participar, por ejemplo, en el interrogatorio de testigos. Por tanto, es cuestionable que tal estado de cosas permita afirmar que se mantiene la «igualdad de armas» entre la recurrente y la Administración tributaria. Ello suscita dudas en cuanto al respeto del principio de proporcionalidad, ya que el presente asunto exige una ponderación entre el interés

público —que indudablemente existe en un procedimiento destinado a determinar la cuota de IVA de una sociedad— y el interés de la persona física que, en última instancia, puede ser considerada responsable de la cuota tributaria adeudada por la sociedad con su patrimonio personal. Por ello, el órgano jurisdiccional remitente duda de que sea compatible con el principio de proporcionalidad estructurar la posición procesal de un tercero que puede ser responsable de las cuotas tributarias del IVA de la sociedad de tal forma que este no tenga la posibilidad de impugnar efectivamente el importe de la cuota tributaria de la que debe responder solidariamente con la sociedad. Por ello, son igualmente relevantes las dudas respecto a que un antiguo miembro del órgano de administración de una sociedad (sujeto pasivo del IVA) se vea privado de su derecho a ser oído, dado que sus alegaciones siguen sin ser escuchadas.

- 17 También es importante señalar en este contexto el punto de vista expresado por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia de 16 de octubre de 2019, en el asunto C-189/18, donde señala que en la Directiva del IVA, el principio de respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que no se oponen, en principio, a una normativa o a una práctica de un Estado miembro en virtud de las cuales, al verificar el derecho a deducción del IVA ejercido por un sujeto pasivo, la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que haya realizado en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores de dicho sujeto pasivo, en las que se basan las resoluciones firmes que declaran la existencia de un fraude del IVA cometido por esos proveedores, siempre que, en primer lugar, tal normativa o práctica no exima a la Administración tributaria de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba —incluidas las pruebas procedentes de procedimientos administrativos conexos— sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y el sujeto pasivo no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, en el procedimiento seguido contra él, tales apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas; que, en segundo lugar, el sujeto pasivo pueda tener acceso durante este último procedimiento a todos los elementos de prueba obtenidos en los mencionados procedimientos administrativos conexos o en cualquier otro procedimiento en el que la Administración pretenda basar su resolución o que puedan ser útiles para el ejercicio del derecho de defensa, a menos que la restricción de tal acceso esté justificada por objetivos de interés general, y que, en tercer lugar, el tribunal que conoce de un recurso contra dicha resolución pueda comprobar la legalidad de la obtención y utilización de tales pruebas, así como las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas en relación con dichos proveedores, que son decisivas para la resolución del recurso.
- 18 Por lo tanto, dado que es necesario que un particular tenga conocimiento de los materiales recabados en otros procedimientos —en las circunstancias descritas en la sentencia del Tribunal de Justicia citada—, debe asumirse que las disposiciones de la Directiva del IVA, el principio de respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta no se oponen a que un tercero, que puede ser responsable solidario de las obligaciones de la sociedad, tenga la condición de parte en un

procedimiento de liquidación tributaria contra la sociedad (por el período en el que fue miembro del órgano de administración, representando a la sociedad), lo que implica que tiene derecho a conocer las pruebas con arreglo a las cuales la Administración tributaria ha de determinar la deuda tributaria que finalmente pueda imponerse a dicho tercero.

- 19 El órgano jurisdiccional remitente se refiere además a las cuestiones prejudiciales que planteó en el asunto C-278/24, que no afectan a la recurrente en el presente asunto, pero en el que se plantea una problemática que guarda relación con este asunto.

DOCUMENTO DE TRABAJO