

NO ES CONTRARIO AL DERECHO DE DEFENSA QUE EL RESPONSABLE SOLIDARIO DE UNA DEUDA DE IVA NO PUEDA SER PARTE EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN SEGUIDO FRENTE AL OBLIGADO TRIBUTARIO PRINCIPAL: STJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2025, C-277/24 (ADJAK)

Alejandro Zubimendi Cavia
*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que no es contrario al derecho de defensa que el responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de comprobación o inspección seguido frente al obligado tributario principal, en la medida en que dicho sujeto pueda atacar el importe de la liquidación tributaria con motivo del procedimiento de derivación de responsabilidad.

Palabras clave

IVA, recaudación, derivación de responsabilidad, derecho de defensa, proporcionalidad.

Abstract

The Court of Justice of the European Union has held that it is not contrary to the rights of the defence if the person jointly and severally liable for a VAT debt cannot be a party to the audit or inspection proceedings against the principal taxable person, in so far as that person may challenge the amount of the tax assessment in the procedure for the derivation of liability.

Keywords

VAT collection, derivation of liability, rights of defence, proportionality.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-277/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 2 TUE, los artículos 17, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que el artículo 273 de la Directiva de IVA, en relación con el artículo 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros.

2. Supuesto de hecho

El objeto de la presente decisión prejudicial es determinar si la normativa polaca, que impide a los eventuales responsables solidarios comparecer en un procedimiento de comprobación seguido contra el sujeto pasivo de una deuda de IVA, es contraria a la Directiva de IVA en relación con el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad.

Así la normativa polaca en cuestión (artículo 133.1 del Código Tributario polaco) establece que «son partes en el procedimiento tributario el contribuyente, el pagador, el perceptor o sus respectivos derechohabientes, así como el tercero mencionado en los artículos 110 a 117c que, por interés jurídico, insta una actuación de la Administración tributaria, tiene relación con una actuación de la Administración tributaria o tiene un interés jurídico que resulta afectado por la actuación de la Administración tributaria».

En el presente caso, el antiguo presidente del Consejo de Administración de una sociedad sometida a un procedimiento de inspección, en relación con el IVA, solicitó ser parte en el procedimiento tributario en cuestión, así como el acceso al expediente del referido procedimiento. Al amparo de la referida norma nacional, la Administración tributaria polaca denegó la solicitud del interesado. Por lo que este último recurrió ante los tribunales nacionales, alegando tres razones. La primera es que la Administración tributaria interpretó errónea-

mente las disposiciones del Derecho nacional al no reconocerle un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, para solicitar la concesión de la calidad de parte en el procedimiento tributario. La segunda es que, al haber sido el único miembro del Consejo de Administración de esa sociedad durante el período objeto del procedimiento tributario en cuestión, es quien mejor conoce la actividad de dicha sociedad, lo cual entiende que es crucial a efectos del referido procedimiento, de manera que su comparecencia en calidad de testigo no es un trámite suficiente ni completo. Por último, el recurrente señala que su solicitud de concesión de la calidad de parte en dicho procedimiento se justifica por el hecho de que resultará afectado como persona física por las eventuales deudas impagadas de la sociedad.

A la luz de las alegaciones del recurrente, el órgano jurisdiccional polaco indica que, según la práctica nacional, en caso de que el tercero sea un antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad deudora del tributo, se considera que dicho tercero no tiene un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, en el procedimiento de liquidación seguido contra esa sociedad. Ese tercero solo podría ser parte en el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. No obstante, las disposiciones del Código Tributario y la práctica nacional no han previsto la posibilidad de que dicho tercero, en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria, impugne el importe de la deuda tributaria resultante del procedimiento de liquidación, ya que el objeto de aquel procedimiento es principalmente determinar si se cumplen los requisitos para que se genere la responsabilidad del tercero.

El órgano jurisdiccional polaco expuso sus dudas en cuanto a la compatibilidad de la práctica nacional en cuestión con el Derecho de la Unión. Por ello, el órgano jurisdiccional polaco planteó, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, y tampoco se le concede ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de la responsabilidad solidaria.

3. Fundamentos de derecho

Comienza el Tribunal señalando que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por la normativa polaca contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA en el sentido del artículo 273 de esta Directiva, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325.1 TFUE. Añade el Tribunal que el artículo 273 de la Directiva del IVA otorga a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a los medios para realizar los objetivos del cobro íntegro del IVA y la lucha contra el fraude. No obstante, los Estados

miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales.

Así, continúa el Tribunal, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que exige permitir a los destinatarios de resoluciones administrativas que afecten a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan resoluciones 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. El derecho de defensa comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente.

En este sentido, el principio del respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no impliquen, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desproporcionada que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados. Concretamente, entre esos objetivos figura, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, la salvaguarda de las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional. No obstante, señala el Tribunal que aunque el principio de seguridad jurídica también es un principio general del Derecho de la UE y que establece que los órganos administrativos no están obligados a reconsiderar sus resoluciones administrativas firmes, dicho principio no puede justificar que se menoscabe el contenido esencial del derecho de defensa.

Así, para el Tribunal no puede admitirse que, debido a la firmeza de las resoluciones adoptadas al término de los procedimientos tributarios de liquidación frente al sujeto pasivo, la Administración tributaria no tenga la obligación de informar al sujeto declarado responsable solidario en el eventual procedimiento de derivación de responsabilidad acerca de los elementos de prueba sobre cuya base se propone adoptar una decisión que le concierne, y que el sujeto responsable se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente esas apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas durante el procedimiento seguido contra él. Por tanto, para el Tribunal es claro que la eventual derivación de responsabilidad sería lesiva para el sujeto declarado responsable solidario en la medida en que este último no pueda atacar la apreciación de los hechos y calificaciones jurídicas fijadas en la liquidación tributaria firme seguida frente al deudor tributario principal.

En el presente caso, según indica el órgano jurisdiccional remitente, el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria no permite impugnar el importe de la deuda, toda vez que su objeto queda limitado a establecer si se cumplen los requisitos para la derivación de responsabilidad. Así, la norma polaca podría menoscabar el mismo contenido esencial del derecho de defensa del declarado responsable.

En este punto, el Tribunal se plantea cuál debería ser la vía para preservar el derecho de defensa a un tercero eventualmente declarado responsable de la deuda tributaria. El Tribunal afirma que la concesión a ese tercero del derecho

a participar en el procedimiento de liquidación podría poner en peligro la confidencialidad de determinados datos o prolongar la duración del referido procedimiento, resultando con ello en menoscabo del interés público consistente en garantizar una eficaz recaudación del IVA.

Así, el Tribunal concluye que el derecho de defensa del tercero interesado debería preservarse en sede del procedimiento de derivación de responsabilidad. De tal manera que es contrario al derecho de defensa que en el procedimiento de derivación de responsabilidad no se permita al sujeto declarado responsable la posibilidad de atacar la liquidación (tanto en base a la apreciación de los hechos como en base a las calificaciones jurídicas) de la que trae causa la derivación de responsabilidad.

4. Análisis y relevancia para España

El Tribunal establece que no es contrario al derecho de defensa que el sujeto que eventualmente puede ser declarado responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de comprobación o inspección seguido frente al obligado tributario principal. Así, el Tribunal pone en valor otros intereses jurídicos, como el secreto profesional o el deber de confidencialidad, sobre el derecho de defensa del tercero que eventualmente podría ser declarado responsable. Esta prevalencia de esos otros intereses jurídicos no es desproporcionada por cuanto que dicho tercero no pierde definitivamente su derecho de defensa en la medida en que pueda atacar el importe de la liquidación tributaria con motivo de la eventual la derivación de responsabilidad.

Así, lo verdaderamente importante para el Tribunal es que durante el procedimiento de derivación de responsabilidad se permita al sujeto declarado responsable la posibilidad de atacar tanto la realidad de los hechos como las calificaciones jurídicas en las que se basa la liquidación de la que trae causa la derivación de responsabilidad.

En el caso de España, el primer párrafo del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria ya prevé la posibilidad de que «en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto». No obstante, el segundo párrafo de dicho artículo excluye la posibilidad de impugnación de las liquidaciones (y sanciones) para quienes sean declarados responsables solidarios por dificultar la recaudación ex artículo 42.2 LGT. Así, esta sentencia del Tribunal de Justicia parece poner en entredicho esta limitación a las posibilidades de defensa del responsable solidario ex artículo 42.2 LGT en relación con las deudas del IVA.