

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 27 de febrero de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA — Deuda de IVA de un sujeto pasivo — Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del antiguo presidente del Consejo de Administración del sujeto pasivo — Participación del antiguo presidente del Consejo de Administración en el procedimiento por el que se declara la existencia de una deuda de IVA — Procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria — Impugnación de la deuda de IVA — Derecho de defensa — Proporcionalidad »

En el asunto C-277/24 [Adjak], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 25 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de abril de 2024, en el procedimiento entre

M. B.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. N. Jääskinen, Presidente de Sala, y el Sr. A. Arabadjiev y la Sra. R. Frenedo (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por el Sr. E. Chojnacki y la Sra. B. Rogowska-Rajda;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. D. Lutostańska, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. L. Březinová y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. B. Sasinowska, 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 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el 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 (en lo sucesivo, «Carta»), el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre M. B. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia) (en lo sucesivo, «DIAS»), en relación con la participación de M. B. en el procedimiento administrativo incoado para determinar la existencia de una deuda por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad en la que M. B. había presidido el Consejo de Administración.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 193 de la Directiva sobre el IVA establece:
«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»
- 4 El artículo 205 de esta Directiva dispone que:
«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»
- 5 El artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:
«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho polaco

- 6 La ustawa — Ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria), de 29 de agosto de 1997, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2023, posición 2383) (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone en su artículo 107:
 - «1. En los casos y con los requisitos establecidos por el presente capítulo, terceras personas responderán solidariamente, junto con el sujeto pasivo, con todo su patrimonio, de las deudas tributarias impagadas de este último.
[...]
 2. Salvo disposición en contrario, serán igualmente responsables los terceros:
[...]
 - 3) de los pagos a cuenta no satisfechos en los plazos sobre el [IVA] soportado, así como de los intereses sobre dichos pagos a cuenta;

[...]».

7 El artículo 108 del Código Tributario establece en su apartado 1:

«La Administración tributaria declarará mediante resolución la responsabilidad tributaria de un tercero.»

8 A tenor del artículo 116 de este Código:

«1. Los miembros del consejo de administración de una sociedad de responsabilidad limitada, de una sociedad de responsabilidad limitada en constitución, de una sociedad por acciones simplificada, de una sociedad por acciones simplificada en constitución, de una sociedad anónima o de una sociedad anónima en constitución responderán solidariamente con todo su patrimonio de las deudas tributarias impagadas de dichas sociedades, en caso de que la ejecución forzosa sobre el patrimonio de la sociedad haya resultado total o parcialmente infructuosa y el miembro del consejo de administración:

1) no demuestre que:

a) se ha instado la declaración de quiebra [...]

b) no se ha instado la declaración de quiebra por razones ajenas a su voluntad;

2) no identifique los bienes de la sociedad cuya ejecución permitiría liquidar gran parte de las deudas tributarias impagadas de la sociedad.

[...]

2. La responsabilidad de los miembros del consejo de administración se extiende a los impuestos impagados durante el ejercicio de sus funciones y a las obligaciones [...] devengadas durante el ejercicio de dichas funciones.

[...]

4. Las disposiciones de los apartados 1 a 3 se aplicarán igualmente al antiguo miembro del consejo de administración y al antiguo representante o socio de la sociedad en constitución.

[...]»

9 El artículo 133, apartado 1, de dicho Código preceptúa:

«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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 M. B. fue presidente del Consejo de Administración de la sociedad B. sp z o.o. desde agosto de 2014 hasta enero de 2018.

11 Esta sociedad fue sometida a un procedimiento de control tributario (en lo sucesivo, «procedimiento tributario en cuestión») por parte del Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto (jefe de la Administración Tributaria de Wrocław-Stare Miasto, Polonia; en lo sucesivo, «NUS»), relativo a las declaraciones de IVA por el período de junio a octubre de 2016.

12 El 22 de agosto de 2022, M. B. presentó ante el NUS una solicitud dirigida a obtener la calidad de parte en el procedimiento tributario en cuestión, así como el acceso al expediente del referido

procedimiento, dado que había presidido el Consejo de Administración de la sociedad B. Mediante resolución de 12 de septiembre de 2022, el NUS denegó la solicitud.

- 13 Interpuesta reclamación por M. B. contra la resolución del NUS de 12 de septiembre de 2022 ante el DIAS, este la anuló en su totalidad mediante resolución de 27 de octubre de 2022 (en lo sucesivo, «resolución del DIAS») y declaró terminado el procedimiento. En esta resolución, el DIAS indicó que la calidad de parte en un procedimiento tributario es una cuestión sujeta a la apreciación de las autoridades competentes. Pues bien, según el DIAS, M. B. no encaja en ninguna de las categorías de entidades enumeradas en el artículo 133 del Código Tributario. En estas circunstancias, el DIAS consideró que no existía base jurídica en la que el NUS pudiera fundar su resolución. En efecto, el citado Código no ha previsto la concesión o denegación de la calidad de parte en un procedimiento en curso a una persona dada como cuestión que se dirima mediante resolución o cualquier otro acto.
- 14 El 6 de diciembre de 2022, M. B. interpuso un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente, con el fin de obtener la anulación de la resolución del DIAS.
- 15 En apoyo de su recurso, M. B. alega, en primer término, que el DIAS interpretó erróneamente 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 seguido frente a la sociedad B. A continuación, M. B. indica 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. Sostiene que su audiencia ocasional ante el NUS en calidad de testigo no es un trámite suficiente ni completo. Por último, M. B. 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 B.
- 16 En la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente expone, en primer lugar, que, según la práctica reiterada de la Administración Tributaria polaca, confirmada por la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales relativa a los artículos 116 y 133 del Código Tributario, la responsabilidad solidaria de un tercero, como en el caso de un miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad, nace en virtud de dos procedimientos distintos:
 - un procedimiento para determinar el importe de la deuda tributaria (en lo sucesivo, «procedimiento de liquidación»), en el que solo es parte la persona sujeto pasivo del impuesto de que se trate en este procedimiento;
 - un acto de declaración y exigencia de responsabilidad solidaria de un tercero (en lo sucesivo, «procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria»), cuando el sujeto pasivo cuya deuda tributaria ha sido determinada en virtud del procedimiento de liquidación incumple sus obligaciones tributarias.
- 17 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente 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 ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra esa sociedad. Ese tercero solo podría ser parte en el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente señala, no obstante, que 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. Y es que el objeto de aquel procedimiento es principalmente determinar si se cumplen los requisitos para que se genere la responsabilidad del tercero.
- 19 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente expone sus dudas en cuanto a la compatibilidad de la práctica nacional en cuestión con el Derecho de la Unión.

- 20 Dicho órgano jurisdiccional indica que, en el presente asunto, el litigio tiene que ver en esencia con las garantías de procedimiento que deben garantizarse a un tercero, en el marco de un procedimiento incoado para determinar el importe de la deuda tributaria de una sociedad, como obligado potencial a responder con su patrimonio personal de la deuda de IVA que pesa sobre esa sociedad.
- 21 El órgano jurisdiccional remitente expone que, ciertamente, un mecanismo de responsabilidad solidaria de un tercero para las obligaciones tributarias de una sociedad contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA, en el sentido del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1. No obstante, apoyándose singularmente en la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, apartados 38 y 39), este órgano jurisdiccional recalca que el margen de apreciación que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA otorga a los Estados miembros en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos que persigue el citado artículo debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión, en particular sus principios generales, entre ellos el principio de proporcionalidad.
- 22 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional indica que de la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), se desprende que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece, cuando se dan determinadas circunstancias, un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas de IVA de una persona jurídica. No obstante, conforme a esa sentencia, la Administración tributaria, en el marco de un procedimiento relativo a la responsabilidad solidaria de un tercero, debe examinar las circunstancias de la aportación de dicho tercero a la deuda tributaria o a otra reducción de los recursos procedentes del IVA del presupuesto del Estado. Pues bien, según el mismo órgano jurisdiccional, una práctica nacional que excluye la participación de dicho tercero en el procedimiento por el que se fija el importe de la deuda tributaria no responde a ese deber.
- 23 En efecto, la falta de participación en el procedimiento de liquidación de un tercero que pudiera ser objeto de un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria podría dar lugar a que ese tercero no tenga la posibilidad de refutar las eventuales conclusiones erróneas de la Administración tributaria, toda vez que dicha administración estará vinculada por la decisión definitiva que se haya adoptado respecto de la sociedad deudora en el procedimiento de liquidación.
- 24 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente indica que el hecho de que ese tercero pueda ser oído como testigo en el procedimiento de liquidación no permite considerar que disfruta de las garantías de procedimiento propias de toda parte en ese procedimiento.
- 25 Así, según este órgano jurisdiccional, el hecho de que un tercero potencialmente responsable solidario no pueda participar en el procedimiento de liquidación, que tiene por objeto determinar el importe de la deuda tributaria, plantea dudas en cuanto al respeto del Estado de Derecho, mencionado en el artículo 2 TUE, del derecho de propiedad, protegido por el artículo 17 de la Carta, del principio de buena administración, del derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizados en particular en los artículos 41 y 47 de la Carta, así como del principio de proporcionalidad.
- 26 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861). Según dicho órgano jurisdiccional, dado que de esta sentencia se desprende que el particular que es objeto de un procedimiento tributario debe necesariamente poder conocer los elementos recopilados en procedimientos conexos, procede considerar que las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, el principio del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta no se oponen a que un tercero responsable solidario en potencia de las deudas de una sociedad tenga la calidad de parte en el procedimiento de liquidación seguido contra esta sociedad, lo que implica para dicho tercero el derecho a conocer las pruebas con arreglo a las cuales la Administración tributaria fija el importe de la deuda tributaria que posiblemente tendrá que soportar ese tercero.
- 27 En tales circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 205 y 273 de la Directiva [sobre el IVA], en relación con el artículo 2 [TUE (E)stado 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 imparcial) de la [Carta], así como con el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo 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?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

- 28 En sus observaciones escritas, el DIAS arguye que, en Derecho polaco, se excluye toda decisión relativa a la responsabilidad de un tercero si han transcurrido más de cinco años desde la finalización del año natural en el que nacieron las deudas tributarias impagadas. En el asunto principal, ese plazo venció al finalizar el año 2021, de suerte que el derecho de incoar un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria ha prescrito. Así pues, el DIAS entiende que la respuesta del Tribunal de Justicia a la presente petición de decisión prejudicial no influye para nada en la responsabilidad de M. B. en tanto que antiguo miembro del Consejo de Administración de la sociedad B., en relación con las deudas tributarias impagadas de esta última.
- 29 A este respecto, es cierto que tanto del tenor como del sistema del artículo 267 TFUE se desprende que el procedimiento prejudicial presupone, en particular, que ante los órganos jurisdiccionales nacionales penda un litigio y que la decisión prejudicial solicitada sea «necesaria» para que el órgano jurisdiccional remitente pueda «emitir su fallo» en el asunto de que conoce. En efecto, la justificación de la remisión prejudicial no es la formulación de opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino su necesidad para la resolución efectiva de un litigio [sentencia de 25 de junio de 2020, Ministerio Fiscal (Autoridad que es probable que reciba una solicitud de protección internacional), C-36/20 PPU, EU:C:2020:495, apartado 48 y jurisprudencia citada].
- 30 No obstante, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez de una norma del Derecho de la Unión, en principio el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse. De ello se deduce que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los datos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas [sentencia de 22 de noviembre de 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Expulsión — Cannabis medicinal), C-69/21, EU:C:2022:913, apartado 41 y jurisprudencia citada].
- 31 En el presente asunto, consta que el órgano jurisdiccional remitente conoce del recurso interpuesto por M. B. para obtener la anulación de la resolución del DIAS por la que este denegó la solicitud de M. B. de que se le concediera la calidad de parte en el procedimiento de liquidación seguido contra la

sociedad B., el cual se halla aún en curso, según dicho órgano jurisdiccional. De igual forma, el referido órgano jurisdiccional entiende que la respuesta del Tribunal de Justicia a la presente petición de decisión prejudicial es necesaria para poder resolver precisamente el litigio que dimana de ese recurso.

32 Por consiguiente, la presente petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

33 Según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular, en su caso, la cuestión que se le plantee. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (sentencia de 16 de mayo de 2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, apartado 32 y jurisprudencia citada).

34 Como se desprende del apartado 27 de la presente sentencia, la cuestión prejudicial se refiere a la interpretación de los artículos 205 y 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 2 TUE, los artículos 17, 41 y 47 de la Carta, el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa.

35 En primer lugar, en lo atinente a la Directiva sobre el IVA, conviene recordar que, a tenor de su artículo 205, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esta Directiva, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

36 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de la Directiva sobre el IVA determinan las personas deudoras del IVA, de conformidad con el objeto de la sección 1, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», del capítulo 1 del título XI de dicha Directiva, del que forman parte esos artículos. Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, 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 misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 48 y jurisprudencia citada).

37 Del contexto formado por los artículos 193 a 205 de la Directiva sobre el IVA se desprende así que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 49 y jurisprudencia citada).

38 Por consiguiente, el artículo 205 de la Directiva sobre el IVA permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 50 y jurisprudencia citada).

39 En el presente asunto, la petición de decisión prejudicial no indica que el mecanismo de responsabilidad solidaria previsto en Polonia en el artículo 116 del Código Tributario tenga por objeto designar a una persona deudor del impuesto para una o varias operaciones gravadas determinadas, en el sentido de los artículos 193 y 205 de la Directiva sobre el IVA, leídos conjuntamente. En efecto, con arreglo a ese mecanismo, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una

sociedad pueden, en ciertas condiciones, ser considerados responsables solidarios de la totalidad o de parte de las deudas de IVA de dicha sociedad, sin que tales deudas tengan que derivarse de una o varias operaciones gravadas específicas.

- 40 Por consiguiente, no es patente que el artículo 205 de la Directiva sobre el IVA sea aplicable en las circunstancias del litigio principal (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika*, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 51, 52 y 54).
- 41 En segundo lugar, por lo que se refiere a los principios y los derechos fundamentales mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que el artículo 41 de la Carta, relativo al derecho a una buena administración, no es aplicable en el marco del litigio principal, toda vez que va dirigido, no a los Estados miembros, sino únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea (sentencia de 17 de julio de 2014, *YS y otros*, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 67). Es cierto que, como recalca el órgano jurisdiccional remitente, el derecho a una buena administración, establecido en esa disposición, refleja un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 17 de julio de 2014, *YS y otros*, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 68). No obstante, no resulta necesario, en el presente asunto, invocar el derecho a una buena administración en tanto que principio general del Derecho de la Unión desde una perspectiva diferente de la del derecho a ser oído y del derecho de acceso al expediente, que, según la jurisprudencia, forman parte del derecho de defensa (sentencia de 10 de septiembre de 2013, *G. y R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartado 32; véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 41 y 51), materia también de la cuestión prejudicial planteada.
- 42 De igual forma, dada la naturaleza administrativa del procedimiento de liquidación, así como, en realidad, del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria, el artículo 47 de la Carta, relativo al derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, no es pertinente, como tampoco lo es el derecho a un recurso efectivo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 59).
- 43 Además, habida cuenta de que, en el estadio del procedimiento de liquidación incoado contra la sociedad que posiblemente tendrá una deuda de IVA, el patrimonio personal de los miembros del Consejo de Administración de esta no puede resultar afectado, no es necesario tener en cuenta el artículo 17 de la Carta, relativo al derecho de propiedad.
- 44 Por otra parte, si bien el órgano jurisdiccional remitente hace referencia también al artículo 2 TUE, que afirma los valores en los que se funda la Unión, nada en la petición de decisión prejudicial permite considerar que dicho órgano jurisdiccional solicite la interpretación de ese artículo de manera autónoma en cuanto concierne a los derechos fundamentales y a los principios que menciona en su cuestión prejudicial.
- 45 Por consiguiente, procede reformular la presente cuestión prejudicial de manera que, mediante esta, el órgano jurisdiccional remitente pregunte en esencia si el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, 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 no 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 responsabilidad solidaria.

Sobre el fondo

- 46 Con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude (sentencias de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 49, y de 11 de enero de 2024, *Global Ink Trade*, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 41).

- 47 Además, el artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias.
- 48 De las disposiciones antes mencionadas resulta, en particular, que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus respectivos territorios y para luchar contra el fraude (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 60 y jurisprudencia citada).
- 49 Un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por el artículo 116 del Código Tributario contribuye a la recaudación de los importes de IVA que no fueron liquidados por una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva sobre el IVA. Tal mecanismo contribuye a garantizar, por tanto, la correcta recaudación del IVA en el sentido del artículo 273 de esta Directiva, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 61).
- 50 De la jurisprudencia se desprende que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer. Dicha disposición les confiere, por tanto, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 69 y 72).
- 51 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión. Este principio resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Conforme a este principio, debe permitirse a los destinatarios de resoluciones que afecten significativamente 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 (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 52 Como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, el derecho de defensa comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente.
- 53 No obstante, 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 desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 54 Entre esos objetivos figura, en particular, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, la salvaguarda de las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 55).
- 55 Por otra parte, de la jurisprudencia se desprende que, en el marco del control del respeto del derecho de defensa en procedimientos administrativos conexos, debe tenerse en cuenta asimismo la seguridad jurídica, que también es un principio general del Derecho de la Unión. Habida cuenta de que la firmeza de una resolución administrativa contribuye a la seguridad jurídica, el Derecho de la Unión no exige que un órgano esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 45 y 46).

- 56 A la vista de lo anterior, la firmeza de una resolución administrativa no justifica que se menoscabe el mismo contenido esencial del derecho de defensa. De esta manera, no puede admitirse que, debido a la firmeza de las resoluciones adoptadas al término de procedimientos administrativos conexos, la Administración tributaria no tenga la obligación de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba —incluidas las pruebas procedentes de esos procedimientos— sobre cuya base se propone adoptar una decisión que le concierne, y que el sujeto pasivo se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente esas apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas durante el procedimiento seguido contra él (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 47 y 49).
- 57 En el presente asunto, al término del procedimiento de liquidación, la Administración Tributaria polaca determinará la existencia y el importe de la deuda de IVA de la sociedad B. y, en el supuesto de que dicha sociedad no satisfaga su deuda y la ejecución forzosa de esta resulte infructuosa, podrá incoarse contra M. B. un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.
- 58 Pues bien, una resolución, adoptada al término de este último procedimiento, por la que se declare a M. B. responsable solidario de la deuda tributaria de la sociedad B. tal como quedó fijada previamente en el marco del procedimiento de liquidación, sería lesiva para M. B.
- 59 Por consiguiente, en el supuesto descrito en el apartado anterior, los principios mencionados en el apartado 56 de la presente sentencia exigen que la Administración Tributaria polaca respete el derecho de defensa de la persona objeto del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria incoado a raíz de un procedimiento de liquidación por el que se determinó la existencia de una deuda tributaria que no pudo cobrarse, en todo o en parte, de la persona sujeto pasivo del IVA.
- 60 Pues bien, como se infiere de los apartados 18 y 23 de la presente sentencia, en el presente asunto, según las declaraciones del órgano jurisdiccional remitente, no parece que el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria permita impugnar el importe de la deuda, toda vez que su objeto queda limitado a establecer si se cumplen los requisitos del artículo 116 del Código Tributario para que pueda reclamarse a un tercero la deuda tributaria previamente determinada. Por lo tanto, un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria incoado en tales condiciones podría menoscabar el mismo contenido esencial del derecho de defensa de ese tercero.
- 61 A la vista de lo anterior, procede recordar que, en el estadio del procedimiento de liquidación seguido contra una sociedad, solo existe una posibilidad de que se inicie un ulterior procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria contra un tercero y que, al término de este último procedimiento, se adopte una resolución que sea lesiva para dicho tercero o que afecte significativamente a sus intereses.
- 62 En cambio, la concesión a ese tercero del derecho a participar en el procedimiento de liquidación podría en principio 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.
- 63 En este contexto, conviene recordar que, en virtud del 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 a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión en cuestión. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (sentencia de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika*, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 73 y jurisprudencia citada).
- 64 Pues bien, denegar a un tercero que podría ser declarado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica el derecho a participar en el procedimiento de liquidación seguido frente a esta no va más allá de lo necesario para preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público. En cambio, se quebrantaría dicho límite si quedara afectado el mismo contenido esencial del derecho de defensa de ese tercero en la tramitación del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que se hubiera iniciado, en su caso, frente al referido tercero.

65 Por cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, 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.

Costas

66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Novena) declara:

El artículo 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 relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

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