Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 16 de octubre de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 y 168 — Derecho a deducir el IVA — Denegación — Fraude — Práctica de la prueba — Principio del respeto del derecho de defensa — Derecho a ser oído — Acceso al expediente — Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Control judicial efectivo — Principio de igualdad de armas — Principio de contradicción — Normativa o práctica nacional en virtud de la cual, 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 en los que el sujeto pasivo no era parte»

En el asunto C-189/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 14 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Glencore Agriculture Hungary Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente), E. Juhász, M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de marzo de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Glencore Agriculture Hungary Kft., por los Sres. Z. Várszegi, D. Kelemen y B. Balog, ügyvédek;

– en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. L. Havas y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de junio de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 del IVA»), del principio del respeto del derecho de defensa y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Glencore Agriculture Hungary Kft. (en lo sucesivo, «Glencore») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con dos resoluciones por las que se ordena, en particular, el pago de importes en concepto del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a 2010 y 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

4 El artículo 168 de dicha Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]».

Derecho húngaro

5 El artículo 119, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido) establece lo siguiente:

«Salvo que la presente Ley disponga otra cosa, el derecho a deducción del impuesto nacerá cuando deba calcularse la cuota del impuesto devengado correspondiente al impuesto soportado (artículo 120).»

6 A tenor del artículo 120 de la citada Ley:

«En la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo productos o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor el impuesto que:

a) le haya repercutido otro sujeto pasivo —incluidos las personas u organismos sometidos al impuesto sobre sociedades simplificado— en relación con la adquisición de bienes o servicios;

[…]».

7 El artículo 1, apartado 3a, de la az adózás rendjéről szóló 2003. Évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario) dispone:

«En el marco de la inspección de las partes de la relación jurídica (contrato, operación) referente a la obligación tributaria, la Administración tributaria no podrá calificar de forma diferente para cada sujeto pasivo la misma relación jurídica examinada y ya calificada, y deberá tener en cuenta de oficio las apreciaciones realizadas respecto a una de las partes de la relación jurídica en la inspección de la otra parte de dicha relación.»

8 Con arreglo al artículo 12, apartados 1 y 3, de la Ley de Procedimiento General Tributario, los sujetos pasivos tienen derecho a acceder a los documentos relativos a sus asuntos fiscales, derecho que también tiene cualquier otra persona obligada a pago en virtud del artículo 35, apartados 2 y 7. Pueden consultar y realizar o solicitar copias de todos los documentos que sean necesarios para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Sin embargo, los sujetos pasivos no podrán acceder, en particular, a parte alguna de un documento que contenga secretos fiscales relativos a otra persona y cuya revelación no esté permitida por la ley.

9 El artículo 97, apartados 4 y 5, de dicha Ley establece:

«4. En la inspección, la Administración tributaria deberá determinar y acreditar los hechos, a no ser que la ley imponga la carga de la prueba al sujeto pasivo.

5. En particular, se admitirán los siguientes medios de prueba y pruebas: […] las apreciaciones de las inspecciones conexas que se hayan ordenado.»

10 A tenor del artículo 100, apartado 4, de la misma Ley:

«Si la Administración tributaria basa las apreciaciones de una inspección en los resultados de una inspección conexa efectuada a otro sujeto pasivo o en los datos y pruebas obtenidos en esta, deberá transmitir al sujeto pasivo una relación detallada de la parte que le afecte del acta y de la resolución correspondientes, así como de los datos y pruebas recabados en la inspección conexa.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Glencore es una empresa establecida en Hungría cuya actividad principal consiste en el comercio al por mayor de cereales, semillas oleaginosas y alimentos para animales, así como de materias primas.

12 A raíz de inspecciones relativas, por una parte, a todos los impuestos y subvenciones de los ejercicios 2010 y 2011, con excepción del IVA correspondiente a los meses de septiembre y octubre de 2011, y, por otra, del IVA correspondiente al mes de octubre de 2011, la Administración tributaria adoptó dos resoluciones: la primera, una resolución por la que se ordena a Glencore que pague la cantidad de

1 951 418 000 forintos (HUF; aproximadamente 6 000 000 de euros) en concepto de IVA, así como una multa y un recargo por declaración extemporánea, y la segunda, otra por la que se le impone el pago de una cantidad adicional de IVA de 130 171 000 HUF (aproximadamente 400 000 euros).

13 En las citadas resoluciones, la Administración tributaria estimó que Glencore había deducido indebidamente el IVA, ya que sabía o debería haber sabido que las operaciones efectuadas con sus proveedores formaban parte de un fraude del IVA. La Administración tributaria consideró este fraude un hecho acreditado basándose en las apreciaciones efectuadas respecto a dichos proveedores.

14 Tras la desestimación del recurso administrativo interpuesto contra las dos resoluciones mencionadas, Glencore interpuso un recurso de anulación ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), el órgano jurisdiccional remitente.

15 En apoyo de ese recurso, Glencore alega, en particular, que la Administración tributaria no respetó el derecho a un proceso equitativo garantizado por el artículo 47 de la Carta ni las exigencias que este derecho implica, y vulneró, en concreto, el principio de igualdad de armas. En su opinión, además, la Administración tributaria vulneró el principio del respeto del derecho de defensa por un doble motivo. Por un lado, expone Glencore, solo la Administración tributaria pudo acceder a la totalidad de los autos del proceso penal contra los proveedores, proceso en el que la sociedad Glencore no era parte y en el que por tanto no podía invocar ningún derecho, y de este modo se recabaron y utilizaron pruebas contra ella. Por otro lado, añade Glencore, la Administración tributaria no puso a su disposición ni el expediente relativo a las inspecciones efectuadas a los proveedores, en particular las pruebas en que se fundamentan las apreciaciones realizadas, ni las actas que levantó ni las resoluciones administrativas que adoptó, sino que se contentó con comunicarle tan solo una parte de esa documentación, que seleccionó según sus propios criterios.

16 La Administración tributaria sostiene que, aunque Glencore no puede disponer de derechos inherentes a la condición de parte en un procedimiento tributario que concierne a otro sujeto pasivo, no se vulneró su derecho de defensa, ya que pudo examinar en su propio procedimiento de inspección los escritos y declaraciones procedentes de procedimientos conexos y aportados al expediente, e impugnar su valor probatorio ejerciendo su derecho de recurso.

17 El órgano jurisdiccional remitente señala que el derecho de deducción es un principio fundamental del sistema común del IVA y que, en principio, no puede denegarse si se cumplen los requisitos materiales exigidos. Sin embargo, la práctica seguida por la Administración tributaria en el procedimiento principal, basada, en particular, en una interpretación del artículo 1, apartado 3a, de la Ley de Procedimiento General Tributario según la cual dicha administración está vinculada por las apreciaciones efectuadas en las resoluciones que haya adoptado a raíz de las inspecciones realizadas a los proveedores del sujeto pasivo que hayan adquirido firmeza, dio lugar a que se denegara a Glencore este derecho a deducción.

18 El órgano jurisdiccional remitente expone que el objetivo del artículo 1, apartado 3a, de la Ley de Procedimiento General Tributario es garantizar la seguridad jurídica, exigiendo que se extraigan las mismas conclusiones en lo que a una misma operación se refiere. Ahora bien, se plantea, en su opinión, la cuestión de si tal objetivo justifica una práctica, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la Administración tributaria queda exenta de la carga de la prueba que le incumbe al tener en cuenta de oficio las apreciaciones efectuadas en procedimientos anteriores, en los que el sujeto pasivo no tenía la condición de parte, no podía por tanto ejercer los derechos inherentes a esa condición y en relación con los cuales no tuvo conocimiento de las resoluciones adoptadas a su término, que han adquirido firmeza, hasta que él mismo fue objeto de una inspección.

19 El mismo órgano jurisdiccional añade que solo se puso en conocimiento de Glencore una parte de las mencionadas resoluciones y de las pruebas en las que estas se basaron, ya que la Administración tributaria se limitó a indicar en el acta cada una de las apreciaciones que figuran en dichas resoluciones, sin presentar tales resoluciones ni los documentos en los que se fundamentan.

20 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal práctica es conforme con el principio del respeto del derecho de defensa y con el derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta, teniendo en cuenta los límites del control judicial que puede ejercer, ya que no está facultado para examinar la legalidad de las resoluciones adoptadas a raíz de las inspecciones efectuadas a otros sujetos pasivos, y, en particular, para comprobar si las pruebas en que se basan tales resoluciones se han obtenido legalmente. Remitiéndose a la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), pide que se dilucide si, para que se cumplan las exigencias de un proceso equitativo, es preciso que el tribunal que conoce de un recurso interpuesto contra la resolución adoptada por la Administración tributaria que practica una liquidación complementaria esté facultado para comprobar si las pruebas procedentes de un procedimiento administrativo conexo se han obtenido de conformidad con los derechos garantizados por el ordenamiento jurídico de la Unión, y si las apreciaciones que se basan en tales pruebas vulneran los referidos derechos.

21 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA y, en lo que les atañe, el principio fundamental del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a la práctica nacional basada en ella en virtud de las cuales las apreciaciones efectuadas por la Administración tributaria en el marco de una inspección a las partes de la relación jurídica (contrato, operación) referente a la obligación tributaria, en un procedimiento seguido contra una de las partes de dicha relación (el emisor de las facturas en el litigio principal), y que suponen una recalificación de dicha relación, deben ser tenidas en cuenta de oficio por la Administración tributaria en una inspección a la otra parte de la relación jurídica (el destinatario de las facturas en el litigio principal), de manera que esa otra parte de la relación jurídica no ha dispuesto de ningún derecho en el procedimiento de inspección original, en particular de los derechos inherentes a la condición de parte?

2) En caso de respuesta negativa del Tribunal de Justicia a la primera cuestión prejudicial, ¿se oponen las disposiciones de la Directiva del IVA y, en lo que les atañe, el principio fundamental del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la [Carta] a una práctica nacional que permite un procedimiento como el indicado en la primera cuestión prejudicial, de manera que la otra parte de la relación jurídica (el destinatario de las facturas) no ha dispuesto, en el procedimiento de inspección original, de los derechos inherentes a la condición de parte, por lo que tampoco ha podido ejercer un derecho de recurso en un procedimiento de inspección cuyas apreciaciones tiene en cuenta de oficio la Administración tributaria en el procedimiento de inspección relativo a su propia obligación tributaria y que puede considerar en su contra, teniendo presente que la Administración tributaria no pone a disposición del otro sujeto pasivo el expediente pertinente de la inspección efectuada a la primera parte de la relación jurídica (el emisor de las facturas en el litigio principal), en particular las pruebas en que se fundamentan las apreciaciones, las actas y las resoluciones administrativas, sino que solo le comunica una parte, en forma resumida, por lo que la Administración tributaria solo transmite el expediente a esa otra parte de manera indirecta, haciendo una selección según sus propios criterios, sobre los que ese otro sujeto pasivo no puede ejercer ningún control?

3) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA y, en lo que les atañe, el principio fundamental del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual las apreciaciones efectuadas por la

Administración tributaria en el marco de una inspección a las partes de la relación jurídica referente a la obligación tributaria, en un procedimiento seguido contra el emisor de las facturas, que conllevan la participación de dicho emisor en un fraude activo de IVA, deben ser tenidas en cuenta de oficio por la Administración tributaria en una inspección al destinatario de las facturas, de manera que ese destinatario no ha dispuesto de los derechos inherentes a la condición de parte en el procedimiento de inspección seguido contra el emisor de las facturas, por lo que tampoco ha podido ejercer un derecho de recurso en un procedimiento de inspección cuyas apreciaciones tiene en cuenta de oficio la Administración tributaria en el procedimiento de inspección relativo a su propia obligación tributaria y que puede considerar en su contra, teniendo presente, además, que [la Administración tributaria] no pone a disposición del destinatario de las facturas el expediente pertinente de la inspección efectuada al emisor de las facturas, en particular las pruebas en que se fundamentan las apreciaciones, las actas y las resoluciones administrativas, sino que solo le comunica una parte, por lo que la Administración tributaria solo transmite el expediente al destinatario de las facturas de manera indirecta, haciendo una selección según sus propios criterios, sobre los que ese otro sujeto pasivo no puede ejercer ningún control?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

22 De la resolución de remisión se desprende que, tras las inspecciones tributarias realizadas a Glencore y a sus proveedores, se denegó a esta sociedad el derecho a deducir el IVA y, en consecuencia, se le practicaron liquidaciones complementarias del IVA. En particular, la Administración tributaria fundamentó esta denegación, con arreglo al artículo 1, apartado 3a, de la Ley de Procedimiento General Tributario, en comprobaciones efectuadas en procedimientos incoados contra los referidos proveedores en los que Glencore no era parte, que dieron lugar a resoluciones que adquirieron firmeza, según las cuales tales proveedores habían cometido un fraude del IVA.

23 Dado que en la petición de decisión prejudicial se mencionan un procedimiento penal, un procedimiento administrativo tributario anterior y resoluciones administrativas contra los proveedores de Glencore, el Tribunal de Justicia, de conformidad con el artículo 101 del Reglamento de Procedimiento, pidió al órgano jurisdiccional remitente que facilitara aclaraciones sobre el procedimiento o procedimientos penales en cuestión y que indicara si habían concluido mediante resoluciones de un tribunal penal que hubieran adquirido firmeza. En respuesta a lo pedido, el órgano jurisdiccional remitente indicó que no disponía de información acerca de si los procedimientos penales relativos a los proveedores de Glencore habían concluido mediante sentencia sobre el fondo, y comunicó cuatro resoluciones administrativas tributarias firmes, dictadas contra algunos de esos proveedores.

24 En la vista, Glencore y el Gobierno húngaro aclararon que dos procedimientos penales relativos al fraude en cuestión seguían pendientes cuando la Administración tributaria consultó los documentos de dichos procedimientos y adoptó las dos resoluciones administrativas impugnadas por Glencore en el litigio principal. Por lo tanto, los referidos procedimientos aún no habían concluido mediante resolución sobre el fondo dictada por un tribunal penal. De ello se deduce que el presente asunto no plantea cuestiones relativas a la fuerza de cosa juzgada.

25 A la luz de estas precisiones, ha de considerarse que, mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si la Directiva del IVA, el principio del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen 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 del mismo sujeto pasivo, en las que se basan las resoluciones firmes que declaran la existencia de un fraude del IVA cometido por esos proveedores.

26 Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria considera que el hecho de estar vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas contenidas en las mencionadas resoluciones firmes le exime de la obligación de aportar de nuevo las pruebas del fraude en el procedimiento incoado contra el sujeto pasivo. En este contexto, el mismo órgano jurisdiccional se pregunta, en particular, si la Directiva del IVA y el principio del respeto del derecho de defensa se oponen a una práctica de la Administración tributaria consistente, como en el litigio principal, en no permitir al sujeto pasivo el acceso al expediente relativo a procedimientos conexos y, en particular, a todos los documentos en los que se basan tales apreciaciones, a las actas levantadas y a las resoluciones adoptadas, y en comunicarle indirectamente, en forma de resumen, tan solo una parte de los documentos que ha seleccionado con arreglo a sus propios criterios y sobre los que el sujeto pasivo no puede ejercer ningún control.

27 A este respecto, en la vista se indicó que, para demostrar la participación de Glencore en el referido fraude, la Administración tributaria se basó en pruebas recabadas en procedimientos penales pendientes, en procedimientos administrativos incoados contra proveedores de Glencore y en el procedimiento administrativo incoado contra esta sociedad.

28 Además, al explicar que no está facultado para examinar la legalidad de las resoluciones anteriores dictadas a raíz de inspecciones relativas a otros sujetos pasivos y, en particular, para comprobar si las pruebas en las que se basan dichas resoluciones se obtuvieron legalmente, el órgano jurisdiccional remitente se interroga también, remitiéndose a la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), sobre la cuestión de si, para que se cumplan las exigencias de un proceso equitativo, es preciso que el tribunal que conoce de un recurso interpuesto contra la resolución de la Administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria del IVA esté facultado para comprobar si las pruebas procedentes de un procedimiento administrativo conexo se han obtenido de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión y si las apreciaciones basadas en ellas no vulneran tales derechos.

29 En la medida en que, en sus observaciones escritas y orales, el Gobierno húngaro facilitó una interpretación de las disposiciones nacionales y una explicación de las prácticas de la Administración tributaria, tanto en lo que se refiere a la práctica de la prueba como al grado de acceso al expediente y al alcance del control judicial, diferentes de las indicadas por el órgano jurisdiccional remitente, debe recordarse que no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del sistema de cooperación judicial establecido por el artículo 267 TFUE, verificar o cuestionar la exactitud de la interpretación del Derecho nacional por el órgano jurisdiccional nacional, ya que tal interpretación es competencia exclusiva de este último. De este modo, cuando un órgano jurisdiccional nacional le plantea una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia debe atenerse a la interpretación del Derecho nacional que le ha expuesto dicho órgano jurisdiccional (sentencia de 6 de octubre de 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 13 y jurisprudencia citada).

30 Asimismo, no corresponde al Tribunal de Justicia sino al órgano jurisdiccional nacional determinar los hechos que originaron el litigio y extraer las oportunas consecuencias para la decisión que debe dictar. Así pues, incumbe al Tribunal de Justicia, en el marco del reparto de competencias entre este y los tribunales nacionales, tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inscriben las cuestiones prejudiciales, tal como lo define la resolución de remisión (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, apartado 24 y jurisprudencia citada).

31 Por otra parte, tampoco corresponde al Tribunal de Justicia apreciar la conformidad de una normativa nacional con el Derecho de la Unión ni interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales (sentencias de 1 de marzo de 2012, Ascafor y Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 6 de octubre de 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, apartado 43). Por el contrario, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al tribunal remitente todos los criterios de interpretación propios del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido (sentencias de 1 de marzo de 2012, Ascafor y Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 26 de julio de 2017, Europa Way y Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, apartado 35).

32 Habida cuenta de estas observaciones preliminares, procede examinar sucesivamente las exigencias derivadas de la Directiva del IVA, del principio del respeto del derecho de defensa y del artículo 47 de la Carta por lo que se refiere a la práctica de la prueba, al grado de acceso del sujeto pasivo al expediente y al alcance del control judicial en un asunto como el del litigio principal.

Sobre la práctica de la prueba a la luz de la Directiva del IVA y del principio del respeto del derecho de defensa

33 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Tal como el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones, el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 25 y 26; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 35 y 36, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartados 37 y 39).

34 Ahora bien, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 35 a 37 y jurisprudencia citada, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50).

35 Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude, lo mismo sucede cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. En consecuencia, solo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 38 a 40, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartados 27 y 28).

36 Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la

conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte del fraude en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 29 y jurisprudencia citada).

37 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 65 a 67).

38 De este modo y en tales circunstancias, en el apartado 68 de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión no se opone a que, en un procedimiento administrativo, la Administración tributaria pueda utilizar, con el fin de constatar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en un procedimiento penal paralelo aún no concluido referido al sujeto pasivo. Tal como el Abogado General ha señalado en el punto 39 de sus conclusiones, esta apreciación es aplicable también a la utilización de pruebas, para demostrar la existencia de fraude del IVA, obtenidas en procedimientos penales no concluidos que no conciernen al sujeto pasivo o recabadas en procedimientos administrativos conexos en los que, como en el procedimiento principal, el sujeto pasivo no era parte.

39 Entre los derechos garantizados por el Derecho de la Unión figura el respeto del derecho de defensa, que, según jurisprudencia reiterada, 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. 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 (sentencias de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, apartados 36 a 38, y de 22 de octubre de 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 38).

40 Este principio general se aplica así en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que un Estado miembro, para dar cumplimiento a la obligación, que se desprende de la aplicación del Derecho de la Unión, de adoptar todas las medidas legales y reglamentarias apropiadas para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en su territorio y luchar contra el fraude, somete al sujeto pasivo a un procedimiento de inspección tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 27).

41 Forma parte del respeto del derecho de defensa el derecho a ser oído, que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, la referida regla tiene, en particular, por objeto que el interesado pueda subsanar eventuales errores o invocar datos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (sentencia de 5 de noviembre de 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

42 El derecho a ser oído exige igualmente que la Administración preste toda la atención necesaria a las observaciones formuladas de este modo por el interesado, examinando minuciosa e imparcialmente todos los datos pertinentes del asunto de que se trate y motivando su decisión detalladamente, de manera que la obligación de motivar una decisión de modo suficientemente específico y concreto para que el interesado pueda comprender las razones de la denegación que se opone a su solicitud constituye el corolario del principio del respeto del derecho de defensa (sentencia de 5 de noviembre de 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, apartado 48 y jurisprudencia citada).

43 No obstante, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, 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 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 35 y jurisprudencia citada).

44 Además, la existencia de una vulneración del derecho de defensa debe apreciarse en función de las circunstancias específicas de cada asunto y, en particular, de la naturaleza del acto de que se trate, del contexto en el que se haya adoptado y de las normas jurídicas que regulen la materia correspondiente (sentencia de 5 de noviembre de 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, apartado 54 y jurisprudencia citada).

45 Por otra parte, es preciso recordar que la seguridad jurídica es uno de los principios generales reconocidos por el Derecho de la Unión. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que la firmeza de una resolución administrativa, adquirida al expirar los plazos razonables para recurrir o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a la seguridad jurídica, y que el Derecho de la Unión no exige, en principio, que un órgano esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que haya adquirido firmeza (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, apartado 24; de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, apartado 37, y de 4 de octubre de 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 76).

46 Por lo que se refiere a una norma como la que figura en el artículo 1, apartado 3a, de la Ley de Procedimiento General Tributario, en virtud de la cual, según el órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que ha efectuado en procedimientos administrativos conexos incoados contra proveedores del sujeto pasivo, en los que este último por tanto no era parte, resulta que, como ha alegado el Gobierno húngaro y ha señalado el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, la norma en cuestión garantiza la seguridad jurídica y la igualdad entre los sujetos pasivos, por cuanto obliga a la Administración tributaria a mantener una coherencia dando a los mismos hechos calificaciones jurídicas idénticas. Por consiguiente, el Derecho de la Unión no se opone, en principio, a la aplicación de una norma de esta índole.

47 Sin embargo, no ocurre lo mismo si, en virtud de la norma de que se trata y debido a la firmeza de las resoluciones adoptadas al término de los referidos procedimientos administrativos conexos, la Administración tributaria no tiene 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, y si el sujeto pasivo se ve así privado del derecho a impugnar eficazmente esas apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas durante el procedimiento seguido contra él.

48 En efecto, por un lado, tal aplicación de la referida norma, que equivale a conferir autoridad a una resolución administrativa firme, en la que se constata la existencia de un fraude, frente a un sujeto pasivo que no era parte en el procedimiento que dio lugar a tal constatación, es contraria a la obligación que recae sobre la Administración tributaria —recordada en el apartado 36 de la presente

sentencia— de acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude, ya que tal obligación supone que la Administración aporte, en el procedimiento incoado contra el sujeto pasivo, la prueba de la existencia del fraude en el que se le acusa de haber participado de forma pasiva.

49 Por otro lado, en un procedimiento de inspección tributaria como el del litigio principal, el principio de seguridad jurídica no puede justificar tal restricción del derecho de defensa, cuyo contenido se recuerda en los apartados 39 y 41 de la presente sentencia, restricción que constituye, a la luz del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecta al contenido esencial del mencionado derecho de defensa. En efecto, tal restricción priva al sujeto pasivo al que se pretende denegar el ejercicio del derecho a deducir el IVA de la posibilidad de dar a conocer de manera eficaz, durante el procedimiento administrativo y antes de la adopción de una decisión desfavorable para sus intereses, su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración se propone basarse; afecta a la posibilidad de que la autoridad competente pueda tener oportunamente en cuenta todos los elementos pertinentes y de que la persona afectada subsane eventuales errores, y, por último, exime a la Administración del deber de prestar toda la atención necesaria a las observaciones formuladas por el interesado, examinando minuciosa e imparcialmente todos los datos pertinentes del asunto de que se trate y motivando su decisión detalladamente.

50 Por consiguiente, la Directiva del IVA y el principio del respeto del derecho de defensa no se oponen, en principio, a una norma de esta índole, siempre que su aplicación no exima a la Administración tributaria de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba —incluidas las pruebas procedentes de procedimientos conexos incoados contra sus proveedores— sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y que el sujeto pasivo no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, durante el procedimiento seguido contra él, las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración en tales procedimientos conexos.

Sobre el grado de acceso del sujeto pasivo al expediente a la luz del principio del respeto del derecho de defensa

51 La exigencia, recordada en los apartados 39 y 41 de la presente sentencia, de que el interesado pueda dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión supone que se le permita tener conocimiento de los mismos (véase, a este respecto, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 31). El derecho a acceder al expediente constituye, por tanto, el corolario del principio del respeto del derecho de defensa (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de enero de 2004, Aalborg Portland y otros/Comisión, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P y C-219/00 P, EU:C:2004:6, apartado 68).

52 Dado que el destinatario de una decisión lesiva debe tener la posibilidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte, con el fin de que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los elementos pertinentes y de que, en su caso, el destinatario pueda subsanar posibles errores e invocar eficazmente tales elementos relativos a su situación personal, debe permitirse el acceso al expediente durante el procedimiento administrativo. Por consiguiente, una vulneración del derecho de acceso al expediente cometida en el curso del procedimiento administrativo no queda subsanada por el mero hecho de que el acceso al expediente haya sido posible durante el procedimiento judicial relativo a un recurso de anulación que se haya interpuesto, en su caso, contra la resolución administrativa cuestionada (véanse, por analogía, las sentencias de 8 de julio de 1999, Hercules Chemicals/Comisión, C-51/92 P, EU:C:1999:357, apartado 78; de 15 de octubre de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij y otros/Comisión, C-238/99 P, C-244/99 P,

C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P y C-254/99 P, EU:C:2002:582, apartado 318, y de 7 de enero de 2004, Aalborg Portland y otros/Comisión, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P y C-219/00 P, EU:C:2004:6, apartado 104).

53 De ello se desprende que, en un procedimiento administrativo tributario como el del litigio principal, el sujeto pasivo debe poder acceder a todos los datos del expediente en los que la Administración tributaria pretende basar su decisión. Así pues, cuando la Administración tributaria se proponga, como en el asunto principal, basar su decisión en pruebas obtenidas en procedimientos penales y en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores del sujeto pasivo, este último deberá poder acceder a tales pruebas.

54 Además, tal como ha señalado el Abogado General en los puntos 59 y 60 de sus conclusiones, también debe permitirse al sujeto pasivo el acceso a los documentos que no constituyen la base directa del razonamiento de la Administración tributaria, pero que puedan ser útiles para el ejercicio del derecho de defensa, en particular las pruebas exculpatorias que dicha administración pueda haber obtenido (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de septiembre de 2018, UBS Europe y otros, C-358/16, EU:C:2018:715, apartado 66 y jurisprudencia citada).

55 No obstante, puesto que, como se ha recordado en el apartado 43 de la presente sentencia, el principio del respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede estar sujeto a restricciones, procede declarar que, en un procedimiento de inspección tributaria, la finalidad de tales restricciones, consagradas por la normativa nacional, puede ser, en particular, salvaguardar las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 36), así como proteger, según ha alegado el Gobierno húngaro, la intimidad de terceros, los datos personales que les conciernen o la eficacia de la acción represiva, que pueden resultar afectados por el acceso a cierta información y a determinados documentos.

56 Por lo tanto, el principio del respeto del derecho de defensa, en un procedimiento administrativo como el del litigio principal, no impone a la Administración tributaria una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente del que dispone, pero exige que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que dicha administración haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 32 y 39). En este último caso, tal como el Abogado General ha señalado en el punto 64 de sus conclusiones, corresponde a la Administración tributaria considerar la posibilidad de permitir un acceso parcial.

57 De ello se deduce que, cuando la Administración tributaria pretenda, como en el asunto principal, basar su decisión en pruebas obtenidas en procedimientos penales y en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores del sujeto pasivo, el principio del respeto del derecho de defensa exige que este último pueda tener acceso, durante el procedimiento seguido contra él, a todas esas pruebas y a aquellas otras que puedan ser útiles para su defensa, a menos que objetivos de interés general justifiquen restringir tal acceso.

58 No se ajusta a esta exigencia una práctica de la Administración tributaria consistente en no permitir al sujeto pasivo acceder a tales pruebas y, en particular, a los documentos en los que se basan las apreciaciones efectuadas, a las actas levantadas y a las resoluciones adoptadas al término de los procedimientos administrativos conexos, y en comunicarle indirectamente, en forma de resumen, tan solo una parte de los documentos que haya seleccionado con arreglo a sus propios criterios y sobre los que el sujeto pasivo no puede ejercer ningún control.

Sobre el alcance del control judicial en virtud del artículo 47 de la Carta

59 Dado que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si es preciso, para que se cumplan las exigencias de un proceso equitativo, que el tribunal que conoce de un recurso interpuesto contra una resolución de la Administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria del IVA esté facultado para comprobar si las pruebas procedentes de un procedimiento administrativo conexo se obtuvieron de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión y si las apreciaciones que se basan en tales pruebas vulneran los referidos derechos, ha de recordarse que los derechos fundamentales garantizados por la Carta deben aplicarse en una situación de este tipo, puesto que una liquidación complementaria del IVA practicada a raíz de la comprobación de un fraude, como la liquidación de que se trata en el litigio principal, constituye una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 19 y 27, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 67).

60 A tenor del artículo 47 de la Carta, toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en dicho artículo. En particular, toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente.

61 El principio de igualdad de armas, que forma parte integrante del principio de la tutela judicial efectiva de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables, consagrado en el artículo 47 de la Carta, toda vez que es el corolario del concepto mismo de proceso equitativo, al igual que el principio de contradicción, implica la obligación de ofrecer a cada una de las partes una oportunidad razonable de formular sus pretensiones, incluyendo la aportación de pruebas, en condiciones que no coloquen a una de ellas en una situación de manifiesta desventaja en relación con la parte contraria (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 2014, Sánchez Morcillo y Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, apartado 49, y de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 96 y jurisprudencia citada).

62 Este principio tiene como finalidad asegurar el equilibrio procesal entre las partes de un proceso judicial, garantizando la igualdad de sus derechos y obligaciones en lo referente, en particular, a las normas que rigen la práctica de la prueba y el debate contradictorio ante el juez y el derecho de recurso de las partes (sentencia de 28 de julio de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, C-543/14, EU:C:2016:605, apartado 41). Para cumplir las exigencias vinculadas al derecho a un proceso equitativo, procede que las partes tengan conocimiento y puedan debatir de forma contradictoria sobre los elementos tanto de hecho como de Derecho decisivos para la resolución del procedimiento (sentencia de 2 de diciembre de 2009, Comisión/Irlanda y otros, C-89/08 P, EU:C:2009:742, apartado 56).

63 En la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), a la que alude el órgano jurisdiccional remitente, que recayó en un asunto en el que se trataba de pruebas que se habían obtenido en un procedimiento penal aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de la interceptación de telecomunicaciones y las incautaciones de correos electrónicos susceptibles de constituir una infracción del artículo 7 de la Carta, y que se habían utilizado en un procedimiento administrativo, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 87, que la efectividad del control judicial garantizado por el artículo 47 de la Carta exige que el tribunal que lleve a cabo el control de la legalidad de una resolución por la que se aplica el Derecho de la Unión pueda comprobar si las pruebas en las que se basó dicha resolución se obtuvieron y utilizaron vulnerando los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y, en particular, por la Carta.

64 En el apartado 88 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la referida exigencia se cumple si el tribunal que conoce del recurso contra la resolución de la Administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria del IVA está facultado para comprobar si tales

pruebas, en las que se basa esa resolución administrativa, se obtuvieron en el referido procedimiento penal de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión o puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un tribunal penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese ordenamiento jurídico.

65 La efectividad del control judicial garantizado por el artículo 47 de la Carta exige también que el tribunal que conoce de un recurso contra una resolución de la Administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria del IVA esté facultado para comprobar si las pruebas recabadas en un procedimiento administrativo conexo, en el que el sujeto pasivo no era parte, y utilizadas para fundamentar esa resolución no lo fueron vulnerando los derechos garantizados por el Derecho de la Unión y, en particular, por la Carta. Lo mismo ocurre cuando, como sucede en el litigio principal, tales pruebas constituyeron la base de resoluciones administrativas adoptadas en relación con otros sujetos pasivos y que han adquirido firmeza.

66 A este respecto, procede observar que, tal como el Abogado General ha señalado en el apartado 74 de sus conclusiones, las declaraciones y apreciaciones de las autoridades administrativas no pueden vincular a los tribunales.

67 Con carácter más general, el tribunal que conoce de un recurso contra una resolución de la Administración tributaria debe poder comprobar, en el marco de un debate contradictorio, la legalidad de la obtención y de la utilización de las pruebas recabadas en procedimientos administrativos conexos incoados contra otros sujetos pasivos, así como las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas al término de dichos procedimientos administrativos, que son decisivas para la resolución del recurso. En efecto, se vulneraría la igualdad de armas y no se respetaría el principio de contradicción si la Administración tributaria, por estar vinculada por resoluciones adoptadas en relación con otros sujetos pasivos y que han adquirido firmeza, no estuviera obligada a aportar tales pruebas ante el referido tribunal, si el sujeto pasivo no pudiera tener conocimiento de ellas, si las partes no pudieran debatir de forma contradictoria tanto sobre dichas pruebas como sobre las mencionadas apreciaciones y si el tribunal no pudiera comprobar todos los elementos de hecho y de Derecho en los que se basan esas resoluciones administrativas y que son decisivos para la resolución del litigio del que conoce.

68 Si el tribunal en cuestión no está facultado para llevar a cabo la mencionada comprobación y si, por ende, el derecho a la tutela judicial no es efectivo, no podrán admitirse las pruebas obtenidas en procedimientos administrativos conexos ni las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas respecto de otros sujetos pasivos al término de dichos procedimientos administrativos y la resolución impugnada basada en tales pruebas y apreciaciones deberá anularse si, por este motivo, queda privada de fundamento (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 89).

69 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva del IVA, el principio del 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.

Costas

70 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 Quinta) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el principio del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 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.

Firmas