



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 5 de junio de 2019¹

Asunto C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 167 —
Artículo 168 — Derecho a deducir — Evasión o fraude fiscal — Procedimiento nacional — Carga de la
prueba — Acceso al expediente — Derecho de defensa — Igualdad de armas — Control jurisdiccional»

I. Introducción

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (Glencore) impugna dos resoluciones de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, ANHA) por las que se denegaba la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por ciertos suministros, con el argumento de que Glencore conocía o debía haber conocido la existencia de una evasión o fraude fiscal cometido por sus proveedores. En el procedimiento principal, Glencore cuestiona la legalidad del procedimiento tributario seguido ante la ANHA. En particular, denuncia la falta de equidad y la vulneración de sus derechos de defensa.

2. El órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), alberga dudas acerca de la compatibilidad de determinadas disposiciones y prácticas nacionales con el Derecho de la Unión. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pide aclaraciones sobre los principios que rigen la carga de la prueba que se impone a las autoridades tributarias para demostrar la participación de un sujeto pasivo en una evasión fiscal cometida por sus proveedores; el derecho del sujeto pasivo a que se le conceda el acceso a los documentos relevantes para su defensa, y el alcance del control que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional nacional respecto a las apreciaciones de las autoridades tributarias y la forma en que estas han obtenido las pruebas.

¹ Lengua original: inglés.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. Con arreglo al artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),² «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

4. El artículo 168 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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;

[...]».

5. El artículo 273 de la Directiva del IVA establece lo siguiente: «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 [...]».

B. Legislación nacional

6. El artículo 1, apartado 3a, de la adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley tributaria») presenta el siguiente tenor:

«En el procedimiento de inspección de las partes de una relación (contractual o comercial) que dé lugar a alguna deuda tributaria, la autoridad tributaria tratará por igual respecto a cada sujeto pasivo toda relación que ya haya sido examinada y clasificada, y aplicará automáticamente sus apreciaciones realizadas respecto a una de las partes a la inspección de la otra parte.»

7. Con arreglo al artículo 12, apartados 1 y 3, de la Ley tributaria, los sujetos pasivos tienen derecho a acceder a los documentos relativos a sus asuntos fiscales. Dicho derecho incluye «el derecho a 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 pueden 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».

8. El artículo 97, apartados 4 y 5, de la Ley tributaria dispone:

«4. La autoridad tributaria deberá indagar los hechos relevantes del caso y demostrar sus conclusiones en el informe de inspección, a no ser que la ley imponga la carga de la prueba al sujeto pasivo.

² DO 2006, L 347, p. 1.

5. En particular, se considerarán pruebas admisibles los documentos, los informes periciales, las declaraciones del sujeto pasivo o de sus representantes y empleados, las declaraciones de otros sujetos pasivos, las pruebas testificales, las inspecciones *in situ*, las compras aleatorias (encubiertas o no), las fabricaciones de prueba, las comprobaciones de inventario y datos aportados por otros sujetos pasivos, los informes de otras inspecciones relacionadas, el contenido de los datos revelados, los datos procedentes de los registros de otras autoridades y los datos electrónicos y la información que estén a disposición del público.»

9. El artículo 100, apartado 4, de la Ley tributaria presenta el siguiente tenor:

«Si la autoridad tributaria adjunta el informe de la inspección realizada a otro sujeto pasivo o la información y las pruebas obtenidas durante cualquier investigación relacionada, a fin de respaldar las conclusiones de una inspección, el informe y la decisión de dicha inspección, o bien la información y las pruebas obtenidas durante la investigación relacionada, serán trasladados al sujeto pasivo en la medida en que sean de su incumbencia.»

10. El artículo 69, apartado 1, de la Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Ley CXXII de 2010, sobre la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «Ley de la ANHA») establece:

«Los datos reunidos y tratados por la [ANHA] conforme al artículo 13, apartado 7, letra a), con fines de sanción de infracciones [...], así como los datos especiales, solo podrán utilizarse para tales fines de sanción de infracciones, salvo disposición legal en contrario.»

11. El artículo 76, apartado 2, letra g), de la Ley de la ANHA presenta el siguiente tenor:

«2. Además de las personas y entidades mencionados en el apartado 1, podrán requerir datos e información a los sistemas informáticos de la [ANHA], en la medida necesaria para el cumplimiento de sus respectivas obligaciones legales y con indicación del motivo:

[...]

g) la delegación de la [ANHA] con poder y competencia respecto a las responsabilidades que correspondan a la [ANHA] en relación con deudas tributarias y aduaneras y procedimientos tributarios y aduaneros con arreglo a [la Ley tributaria], [la közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (Ley CXXVI de 2003, de Transposición del Derecho Aduanero Comunitario)] y otras normas tributarias y aduaneras.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

12. Por lo que se deduce de la resolución de remisión y de las observaciones de las partes, los hechos relevantes pueden resumirse del siguiente modo.

13. Glencore, la parte demandante en el procedimiento principal, es una empresa establecida en Hungría y cuya actividad principal consiste en el comercio al por mayor de cereales, semillas oleaginosas y alimentos para animales, así como de materias primas. La demandante compró cereales en todo el territorio de Hungría, de los que vendió una parte considerable en el extranjero. Asimismo, compró grandes cantidades de semillas de girasol y de colza, de las que utilizó una parte sustancial para producir, en el marco de una subcontratación, aceite bruto y sémola, y una parte más pequeña para vender sin transformación.

14. La ANHA realizó unas inspecciones en los locales de Glencore, a raíz de las cuales adoptó dos resoluciones administrativas, una en 2015 y otra en 2016 (en lo sucesivo, «resoluciones impugnadas»). La primera resolución tuvo por objeto todos los impuestos y subvenciones públicas de los ejercicios fiscales 2010 y 2011 (con excepción del IVA correspondiente a los meses de septiembre y octubre de 2011). En ella se determinó que Glencore debía abonar, en particular, 1 951 418 000 forintos húngaros (HUF) en concepto de IVA impagado. La segunda resolución se refería al IVA adeudado por octubre de 2011, y en ella se determinó que Glencore debía un IVA adicional por importe de 130 171 000 HUF.

15. En dichas resoluciones, la ANHA concluyó que Glencore había deducido indebidamente el IVA, ya que conocía o debía haber conocido que algunos de sus proveedores habían emitido facturas falsas y habían cometido evasión fiscal. A este respecto, la ANHA se remitió a las resoluciones administrativas adoptadas contra ciertos proveedores de Glencore y a los procedimientos penales instruidos contra algunos de ellos (y que aún estaban pendientes cuando se adoptaron las resoluciones impugnadas).

16. Conforme a las resoluciones impugnadas, los inspectores que intervinieron en los locales de Glencore tuvieron acceso (directa o indirectamente) a los documentos que contenían tanto los expedientes penales como los administrativos de los proveedores investigados. La ANHA se basó en algunas de las pruebas reunidas en dichos procedimientos para determinar la participación (pasiva) de Glencore en la evasión fiscal.

17. Tras la desestimación de sus recursos administrativos, Glencore recurrió las resoluciones impugnadas ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital). En sus alegaciones, Glencore cuestiona la legalidad del procedimiento administrativo que llevó a la adopción de las resoluciones impugnadas, y critica la falta de equidad del procedimiento y la violación de sus derechos de defensa.

18. En el marco de dicho procedimiento, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si las disposiciones nacionales pertinentes, según las interpretan y aplican por igual las autoridades tributarias y los órganos jurisdiccionales nacionales, pueden hacer excesivamente difícil para un sujeto pasivo como Glencore demostrar que no participó en la evasión fiscal cometida por sus proveedores.

19. El órgano jurisdiccional remitente observa que, en opinión de las autoridades tributarias, cuando toman en consideración las conclusiones de otras resoluciones relacionadas, quedan exentas de la carga de la prueba que normalmente les incumbe, con independencia del hecho de que el sujeto pasivo sometido a la nueva investigación no fuese parte de los procedimientos anteriores y pudiera no ser conocedor de las resoluciones correspondientes.

20. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente observa que las autoridades tributarias no se consideran obligadas a revelar el expediente de los procedimientos relacionados ni las pruebas en que se basaran las resoluciones correspondientes. Por ejemplo, en el presente asunto, durante el procedimiento administrativo, Glencore solo recibió una descripción, en forma de informe sumario, de las pruebas en las que se basaron las resoluciones adoptadas contra sus proveedores. Pese a las múltiples solicitudes formuladas, no se le permitió acceder a determinados documentos del expediente que consideraba importantes para su defensa. Solo posteriormente, en el curso del procedimiento principal, consiguió acceder a algunos de los documentos solicitados, tras una resolución del órgano jurisdiccional remitente.

21. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, las presuntas deficiencias del procedimiento administrativo no pueden subsanarse en el procedimiento judicial si ya no es posible el control de la legalidad de las resoluciones previamente adoptadas por las autoridades tributarias ni de las pruebas reunidas en el marco de los procedimientos relacionados.

22. 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 de los Derechos Fundamentales [en lo sucesivo, “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 autoridad tributaria en el marco de una inspección a las partes de la relación jurídica (contractual o comercial) 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 autoridad 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 autoridad tributaria en el procedimiento de inspección relativo a su propia obligación tributaria y que puede considerar en su contra, teniendo presente que la autoridad 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 autoridad 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 autoridad 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 autoridad 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 autoridad tributaria en el procedimiento de inspección relativo a su propia obligación tributaria y que puede considerar en su contra, teniendo presente, además, que [la autoridad 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 autoridad 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?»

23. Glencore, el Gobierno húngaro y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas y han presentado asimismo observaciones orales en la vista celebrada el 20 de marzo de 2019.

IV. Apreciación

A. *Observaciones preliminares*

24. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si las disposiciones de la Directiva del IVA, interpretadas a la luz de los artículos 47 y 48, apartado 2, de la Carta, se oponen a una disposición o práctica de un Estado miembro conforme a la cual, al comprobar si un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA, las autoridades tributarias pueden tener en cuenta las apreciaciones de los hechos y la calificación jurídica de estos (en lo sucesivo, «conclusiones») efectuadas por la Administración en otras resoluciones relacionadas, adoptadas contra otros sujetos pasivos. Al hacerlo, la Administración solo revela al sujeto pasivo los documentos en que se basan dichas conclusiones de forma parcial e indirecta, mediante un resumen de los documentos considerados relevantes.

25. La resolución de remisión es extremadamente escueta en cuanto al relato de los hechos. Por lo tanto, considero necesario exponer cómo los interpreto, lo cual inevitablemente afectará a las respuestas que proponga a las cuestiones prejudiciales. No obstante, quisiera añadir que la ausencia de detalle sobre los hechos, junto con la complicada redacción de las cuestiones prejudiciales, afectará necesariamente al tipo de respuestas que se puedan proporcionar. Mis propuestas a este respecto no pueden evitar quedarse en un nivel de abstracción relativamente elevado.

26. En el procedimiento principal, Glencore impugna dos resoluciones de las autoridades tributarias húngaras por las que se le denegaba la deducción del IVA pagado por ciertos suministros, con el argumento de que Glencore conocía o debía haber conocido la existencia de una evasión o fraude fiscal cometido por sus proveedores.

27. La conclusión de que se había producido una evasión fiscal en relación con determinadas operaciones se formuló por primera vez en las resoluciones previas de las autoridades tributarias contra los proveedores de Glencore, en procedimientos en los que esta no era parte. Esta conclusión fue «trasladada» después a las resoluciones impugnadas, con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la Ley tributaria. Con arreglo a esta disposición (cuyo significado exacto, no obstante, es objeto de controversia entre las partes), «en el procedimiento de inspección de las partes de una relación [...] que dé lugar a alguna deuda tributaria, la autoridad tributaria tratará por igual respecto a cada sujeto pasivo toda relación que ya haya sido examinada y clasificada, y aplicará automáticamente sus apreciaciones realizadas respecto a una de las partes a la inspección de la otra parte».

28. En las resoluciones impugnadas, para demostrar la implicación de Glencore en la evasión fiscal de que se trata, entiendo que las autoridades tributarias básicamente se basaron en *tres tipos de pruebas*: i) las obtenidas en el procedimiento administrativo contra Glencore, ii) las obtenidas durante el procedimiento administrativo contra los proveedores de Glencore y iii) las obtenidas durante el procedimiento penal contra los proveedores de Glencore.

29. Cuando el órgano jurisdiccional remitente remitió su petición de decisión prejudicial, el procedimiento tributario contra los proveedores de Glencore ya había concluido con la adopción de las correspondientes resoluciones administrativas, que habían adquirido firmeza. En cambio, el procedimiento penal contra dichos proveedores aún estaba pendiente, según parece, en la fase de instrucción (es decir, aún no se había llevado ante un tribunal penal).

30. Esto significa que, en el presente asunto, las dudas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la posible vulneración de los derechos de Glencore se derivan de la «transferencia» de pruebas entre distintas ramas de las autoridades nacionales y del «traslado» de las conclusiones formuladas por dichas autoridades en una o más resoluciones administrativas a las resoluciones administrativas posteriores. En cambio, tal como confirmaron las partes en la vista, en las resoluciones impugnadas no se formuló conclusión alguna basada en una sentencia penal, ya que en el momento de su adopción aún no había recaído tal sentencia. Sin embargo, sí se extrajo cierta información de los documentos recabados por las autoridades en la investigación penal.

31. En consecuencia, considero que, en su remisión, el órgano jurisdiccional remitente trata de plantear *tres cuestiones fundamentales*. La primera se refiere a la forma en que las autoridades tributarias deben quedar liberadas de la carga que pesa sobre ellas de demostrar que un sujeto pasivo conocía o debió haber conocido una evasión fiscal cometida por sus proveedores, cuando toman en consideración las conclusiones formuladas en resoluciones anteriores adoptadas contra los proveedores. La segunda se refiere al alcance de la obligación de las autoridades tributarias de conceder al sujeto pasivo acceso a las pruebas necesarias para su defensa, incluidos los documentos obtenidos en procedimientos relacionados contra otros sujetos pasivos. La tercera se refiere a las facultades que ha de tener un órgano jurisdiccional nacional al revisar las conclusiones formuladas por las autoridades nacionales en las resoluciones adoptadas contra los proveedores de un sujeto pasivo y la legalidad de la obtención de pruebas en el procedimiento seguido contra dichos proveedores.

32. Por último, en cuanto al Derecho de la Unión aplicable, procede señalar que las disposiciones nacionales que establecen los procedimientos y las sanciones dirigidos a combatir el fraude y la evasión fiscal constituyen aplicación del Derecho de la Unión a los efectos del artículo 51, apartado 1, de la Carta.³ Tal como ha recalcado el órgano jurisdiccional remitente, en el presente procedimiento adquieren especial relevancia el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial y los derechos de defensa, consagrados en los artículos 47 y 48, apartado 2, de la Carta, respectivamente.

B. La carga de la prueba que incumbe a la autoridad tributaria

33. El primer problema planteado por el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la forma en que las autoridades tributarias deben quedar liberadas de la carga que pesa sobre ellas de demostrar que un sujeto pasivo conocía o debió haber conocido una evasión fiscal cometida por sus proveedores, cuando dichas autoridades toman en consideración las conclusiones formuladas en resoluciones anteriores adoptadas contra los proveedores.

34. Para empezar, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas.⁴ El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA es un *elemento clave* del sistema del IVA y que, por consiguiente, no puede, en principio, limitarse.⁵

³ Véase, en particular, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 27, aclarada posteriormente en las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), y de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

⁴ Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537), apartado 25 y jurisprudencia citada.

⁵ Véase, entre otras muchas, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 37 y jurisprudencia citada.

35. También es comúnmente aceptado que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido expresamente y promovido por la Directiva del IVA.⁶ De los artículos 2 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva 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 territorios respectivos y para luchar contra el fraude.⁷ Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar a tal fin no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad de este impuesto.⁸

36. Así pues, es incompatible con las disposiciones de la Directiva del IVA denegar dicho derecho a un sujeto pasivo que ni sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de suministro.⁹ Para que se pueda denegar a un sujeto pasivo su derecho a deducir, la Administración tributaria debe acreditar, sobre la base de datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la persona con la que operaba estaba cometiendo un fraude en el IVA.¹⁰

37. En defecto de normas de la Unión relativas a la práctica de la prueba, la participación de un sujeto pasivo en un fraude fiscal debe demostrarse conforme a las correspondientes normas del Derecho nacional.¹¹ Sin embargo, según ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las normas sobre la práctica de la prueba no deben socavar la efectividad del Derecho de la Unión y deben respetar los derechos garantizados por la Carta.¹²

38. Asimismo, de la sentencia *WebMindLicenses* se deduce que ni las disposiciones de la Directiva del IVA ni el principio de respeto de los derechos de defensa se oponen, en principio, a que, con el fin de determinar la existencia de una evasión fiscal, las autoridades tributarias puedan utilizar pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido contra la misma persona.¹³

39. No veo ningún motivo por el cual dicho principio no pueda ser igualmente válido en una situación como la del procedimiento principal, en que las pruebas han sido obtenidas en el marco de procedimientos administrativos o penales seguidos contra los proveedores de la empresa. Tal como ha señalado la Comisión, es una práctica extendida (y totalmente legítima) de las administraciones tributarias aquella que consiste en efectuar comprobaciones adicionales sobre los sujetos pasivos situados más arriba o más abajo en la cadena de suministro cuando, al inspeccionar a un sujeto

6 Véanse, en particular, las sentencias de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 50, y de 22 de noviembre de 2017, *Cussens y otros* (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 28.

7 Véanse, en ese sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25, y de 2 de mayo de 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 26.

8 Véase, en particular, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 49 y jurisprudencia citada.

9 Véanse las sentencias de 6 de diciembre de 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 35 a 38 y 41, y de 13 de marzo de 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151), apartados 40 a 42.

10 Véase, en este sentido, el auto de 10 de noviembre de 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), apartado 39 y jurisprudencia citada.

11 Véanse, por ejemplo, mis conclusiones presentadas en el asunto *Dzivev* (C-310/16, EU:C:2018:623), puntos 24 y siguientes y jurisprudencia citada.

12 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 65 y 68.

13 *Ibid.*, apartados 68 y 90.

pasivo, se suscitan sospechas relativas a la legalidad de determinadas operaciones. Estas inspecciones pueden derivar en la apertura de procedimientos paralelos (de carácter tanto penal como administrativo) contra diversos sujetos pasivos, a partir de los mismos hechos y basándose en las mismas pruebas.¹⁴

40. Por lo tanto, el hecho de que determinados documentos sean transferidos de un procedimiento a otro no implica, de por sí, violación alguna de los derechos de defensa del sujeto pasivo investigado en el último.

41. No obstante, esta posibilidad general está sujeta a estrictas restricciones. Si la Administración tributaria pretende basarse en dichos documentos para apoyar sus conclusiones en una resolución posterior: i) debe conceder acceso a ellos al sujeto pasivo afectado por la ulterior resolución en la que tales documentos puedan utilizarse como prueba, ii) debe dar a dicho sujeto pasivo ocasión a ser oído en relación con los mencionados documentos y a aportar pruebas que respalden sus argumentos y iii) debe examinar expresamente los documentos y su pertinencia para la resolución, incorporando, respondiendo o rebatiendo en su resolución los correspondientes argumentos del sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante si dichos documentos ya formaban parte de una resolución previa que haya adquirido firmeza.

42. El hecho de que las conclusiones se hayan considerado acreditadas en resoluciones anteriores no puede eximir a las autoridades tributarias de su obligación de explicar debidamente su razonamiento, y de aportar las pruebas que lo respalden, en posteriores resoluciones adoptadas contra otros sujetos pasivos. Toda resolución de las autoridades tributarias de denegar la deducción del IVA a un sujeto pasivo ha de ser, por principio, una resolución autónoma en que las conclusiones de la Administración queden justificadas y motivadas de forma adecuada e independiente.

43. Cualquier otra forma de proceder afectaría gravemente a los derechos de defensa de los sujetos pasivos sometidos a procedimientos ulteriores, que quedarían nadando entre dos aguas: por un lado, el sujeto pasivo no podría impugnar determinadas conclusiones de las resoluciones previas por no ser parte en el correspondiente procedimiento y, por otro, no podría impugnarlas en su propio procedimiento debido a que la Administración estaría vinculada por sus resoluciones anteriores.

44. En una situación extrema, esto también podría significar la falta total de defensa, sobre todo cuando (algo nada infrecuente en casos de fraude a gran escala) se iniciasen procedimientos contra empresas en liquidación, que ya no existan o que simplemente no tengan ningún interés en defenderse. En este último supuesto, la Administración tributaria determinaría, con cierto tipo de efecto *erga omnes*, los hechos y su calificación jurídica sin que sus apreciaciones fuesen nunca efectivamente cuestionadas.

45. Con estas consideraciones llegamos al aspecto central, que es el de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una disposición nacional como el artículo 1, apartado 3a, de la Ley tributaria. Tal como he expuesto en el punto 27 de las presentes conclusiones, entre las partes es controvertida la forma en que se ha de interpretar y aplicar dicha disposición. No incumbe al Tribunal de Justicia interpretar el Derecho nacional. Por lo tanto, me voy a abstener de adoptar una postura firme sobre la disposición y voy a limitar mis observaciones a unas breves declaraciones generales.

¹⁴ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartados 17 a 25, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 14. Véase también el auto de 15 de julio de 2015, Itales (C-123/14, no publicado, EU:C:2015:511), apartados 14 y 15.

46. El hecho de que, en principio, las autoridades tributarias estén obligadas por ley a mantener una coherencia cuando valoren los mismos hechos o relaciones jurídicas no plantea naturalmente problema alguno. Por el contrario, tal como señala el Gobierno húngaro, con ello se contribuye a la seguridad jurídica y se asegura la igualdad entre los sujetos pasivos. Sin embargo, procede hacer dos importantes matizaciones.

47. En primer lugar, la interpretación de una disposición como el artículo 1, apartado 3a, de la Ley tributaria debe respetar la lógica y la estructura del sistema del IVA. No se puede hacer responsables a sujetos pasivos individuales de la conducta ilícita de otros sujetos pasivos solo porque hayan sido parte en la relación que generó la deuda tributaria en cuestión. Toda responsabilidad en este sentido debe determinarse con carácter individual para cada sujeto pasivo integrado en la cadena de suministro.¹⁵

48. En segundo lugar, el alcance de tal disposición de Derecho nacional solo puede llegar al punto de imponer a las autoridades tributarias la obligación de actuar de la misma manera en todos los casos relacionados *en ausencia de motivos de peso para no hacerlo*. En otras palabras, dicha disposición solo será admisible en la medida en que no impida a las autoridades tributarias, *de iure* o *de facto*, llegar a una conclusión diferente, en un nuevo procedimiento, cuando se le presenten nuevos argumentos o pruebas.

49. Por lo tanto, una disposición o práctica nacional conforme a la cual las autoridades tributarias estén vinculadas, *de facto* o por ley, por las conclusiones alcanzadas en resoluciones relacionadas, si se interpreta y aplica de forma diferente a la que acabo de describir, podría entrar en conflicto con numerosos principios básicos. En cualquier caso, ninguna interpretación en ese sentido ha de «diluir» la carga de la prueba que corresponde a las autoridades tributarias, ni *a fortiori* trasladar de hecho dicha carga al sujeto pasivo, socavando así el derecho a deducir y, por tanto, la neutralidad del IVA, y vulnerando también los derechos de defensa del sujeto pasivo.

C. Alcance del derecho de acceso al expediente que asiste al sujeto pasivo

50. El segundo problema planteado en el presente procedimiento se refiere a la obligación de las autoridades tributarias de conceder al sujeto pasivo acceso a las pruebas relativas al procedimiento tributario seguido respecto a dicho sujeto pasivo. En particular, de forma semejante al asunto Ispas,¹⁶ en el presente caso el órgano jurisdiccional remitente solicita una aclaración sobre el *cuándo*, el *qué* y el *cómo* del acceso.

51. En cuanto al primer aspecto, téngase en cuenta, antes que nada, que el derecho de acceso al expediente es instrumental respecto al ejercicio de los derechos de defensa que asisten a las personas cuyos intereses se pueden ver afectados por la adopción de una resolución de la Administración.

52. El principio de respeto de los derechos de defensa exige que al destinatario de una resolución que le perjudica se le dé la oportunidad de formular sus observaciones antes de que sea adoptada, de manera que la autoridad competente pueda tener en cuenta la totalidad de los elementos pertinentes. Con ello se pretende, principalmente, que el destinatario tenga ocasión de corregir cualquier error cometido o de presentar información favorable a la adopción o no adopción de la resolución o a favor de que esta tenga un contenido específico.¹⁷

¹⁵ Véase el punto 36 de las presentes conclusiones.

¹⁶ Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650), punto 99.

¹⁷ Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), apartado 38 y jurisprudencia citada.

53. El acceso al expediente se debe conceder en algún momento durante el procedimiento administrativo, pero en cualquier caso *antes* de que las autoridades adopten su resolución definitiva. El sujeto pasivo ha de disponer de tiempo suficiente para conocer con detalle los documentos que posean las autoridades y para preparar adecuadamente su defensa.

54. El sujeto pasivo ha de poder acceder al expediente antes de que comience cualquier procedimiento judicial. Dicho acceso también permite al sujeto pasivo tomar una decisión informada sobre si impugnar la resolución adoptada por la Administración ante un órgano jurisdiccional competente.¹⁸

55. Por lo tanto, la revelación en una fase posterior (ya en el marco de un procedimiento judicial seguido contra la resolución adoptada por las autoridades administrativas), como regla general, no puede subsanar la violación de los derechos de defensa de esa parte que se materializó durante la fase administrativa del procedimiento.¹⁹

56. Por lo tanto, en relación con los tipos de documentos que debe revelar la Administración al sujeto pasivo investigado, quisiera recalcar que el derecho de acceso al expediente implica que el sujeto pasivo debe poder examinar *todos* los documentos del expediente que sean relevantes para el ejercicio de su defensa.

57. Concretamente, entre ellos se incluyen, en primer lugar, los elementos del expediente en que las autoridades pretendan basar su resolución contra el sujeto pasivo,²⁰ lo que significa que, en el caso de Glencore, esta ha de poder acceder a todas las pruebas utilizadas para determinar que Glencore conocía o debía haber conocido la evasión fiscal en cuestión.

58. A este respecto conviene señalar que el derecho de acceso es independiente del origen del documento y de la forma en que este se haya obtenido (por ejemplo, durante un procedimiento administrativo o penal paralelo seguido contra otro sujeto pasivo), obviamente, a no ser que sea aplicable alguna excepción.²¹ Es irrelevante que los documentos en los que se basaron las autoridades hayan sido transferidos físicamente de un expediente a otro: en la medida en que se pretendan utilizar como prueba en un nuevo asunto, deben ser revelados al sujeto pasivo afectado por este último. Corresponde al Estado miembro decidir si esto se ha de realizar facilitando una copia de los documentos solicitados o permitiendo al sujeto pasivo que acceda (en su caso, parcialmente) al expediente del procedimiento relacionado. Lo que importa es que tenga una oportunidad real de acceder a las pruebas originales.

59. En segundo lugar, el derecho de acceso se extiende necesariamente a los demás documentos que, si bien pueden no constituir la base directa del razonamiento de las autoridades para tomar su resolución, se refieren a la conducta del sujeto pasivo investigado. Tal como ha declarado reiteradamente el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH»), con arreglo al

18 Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 1987, Heylens y otros (222/86, EU:C:1987:442), apartado 15.

19 No obstante, puede no ser así cuando el procedimiento seguido contra la resolución de la Administración tenga «como efecto suspender automáticamente la ejecución de la decisión lesiva y hacerla inmediatamente inaplicable». Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), apartados 54 y siguientes.

20 Véase, por ejemplo, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 32.

21 Véanse los puntos 63 y 64 de las presentes conclusiones.

artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en lo sucesivo, «CEDH»), las personas objeto de investigación deben poder acceder no solo a las «pruebas *directamente relevantes* para los hechos del asunto», sino también a «*otras pruebas* que puedan tener que ver con la admisibilidad, credibilidad e integridad de aquellas». ²²

60. En tercer lugar, el derecho de acceso no solo comprende las pruebas incriminatorias, sino también las *exculpatorias* que puedan haber obtenido las autoridades tributarias. ²³ Esto significa que el sujeto pasivo ha de tener acceso a los documentos e información que puedan resultarle favorables, ya que podrían exonerarle o, más en general, poner de manifiesto contradicciones existentes en las deducciones extraídas por las autoridades tributarias del resto de las pruebas de que dispongan. ²⁴

61. Por el contrario, tal como propuse en el asunto Ispas, el derecho de acceso al expediente no se puede interpretar en el sentido de que faculte al sujeto pasivo para «consultar el expediente completo», si con ello se quiere decir «el conjunto completo de documentos e información que obran en poder de las autoridades administrativas», incluidos los «elementos que no están directamente relacionados con la [resolución] adoptada, como notas internas, borradores, cálculos auxiliares, y toda información obtenida de terceros». ²⁵

62. Con mayor motivo, no veo la razón para exigir el acceso al expediente íntegro de un procedimiento paralelo seguido contra *otros sujetos pasivos*, obviamente, salvo que todos los documentos relevantes en que la Administración pretenda basar su resolución hayan sido «transferidos» al posterior expediente y en el primero se hubiera concedido acceso a ellos. ²⁶

63. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, el principio general de respeto de los derechos de defensa consagrado en el Derecho de la Unión 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 constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados. ²⁷ Por lo tanto, el acceso al expediente se puede ver limitado en los casos en que resulte estrictamente necesario para salvaguardar importantes intereses públicos (por ejemplo, el secreto de una investigación penal en curso) o para evitar que se vean indebidamente afectados los derechos fundamentales de otras personas (por ejemplo, la confidencialidad de los datos personales o los secretos comerciales). ²⁸

64. No obstante, corresponde a la Administración demostrar que se cumplen los requisitos de tales excepciones, lo cual queda sujeto al control jurisdiccional. ²⁹ En cualquier caso, las autoridades deben considerar la posibilidad de acceder a la revelación *parcial* de los documentos a los que sea aplicable alguna excepción, lo cual requiere, en particular, comprobar si es posible el acceso limitado a ciertas

22 Véase la sentencia del TEDH de 11 de diciembre de 2008, *Mirilashvili c. Rusia* (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304), § 200 y la jurisprudencia citada. El subrayado es mío. Aunque, por supuesto, el artículo 6, apartado 1, del CEDH tiene ante todo una dimensión civil y penal, el TEDH ha aplicado estas disposiciones a determinados tipos de procedimientos tributarios. Por lo tanto, los principios desarrollados por el TEDH pueden servir perfectamente como inspiración general a la actuación de la Administración en un procedimiento como el aquí controvertido, independientemente del examen que se haga (aparte) acerca de si en el caso concreto la multa impuesta puede considerarse o no de carácter «penal».

23 Véase, por analogía, la sentencia de 13 de septiembre de 2018, *UBS Europe y otros* (C-358/16, EU:C:2018:715), apartado 66 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia del TEDH de 5 de abril de 2012, *Chambaz c. Suiza* (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304), § 61 y jurisprudencia citada.

24 Véase la sentencia de 1 de julio de 2010, *Knauf Gips/Comisión* (C-407/08 P, EU:C:2010:389), apartado 23 y jurisprudencia citada.

25 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650), puntos 100, 116 y 121.

26 Véase el punto 58 de las presentes conclusiones.

27 Véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), apartado 42, y de 9 de noviembre de 2017, *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 35.

28 Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 36.

29 Véase, en este sentido, la sentencia del TEDH de 16 de febrero de 2000, *Jasper c. Reino Unido* (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295), § 56.

partes de los documentos sin exigir un esfuerzo desproporcionado a la Administración.³⁰ A este respecto se ha de tener en cuenta que en el moderno entorno informático, el manejo de un gran volumen de documentos y su eventual edición se han simplificado considerablemente en comparación con la situación anteriormente existente.

65. Por último, en cuanto a la forma en que se ha de garantizar el acceso, quisiera señalar que, por las razones expuestas en el punto 58 de las presentes conclusiones, no basta con una mera referencia a resoluciones anteriores en que se utilizasen como prueba los documentos en cuestión. De igual manera, una descripción, en forma de informe sumario, de las pruebas que obren en poder de las autoridades tributarias, no satisface el derecho de acceso al expediente que asiste al sujeto pasivo, a no ser que se le permita solicitar la consulta y, en su caso, una copia de los documentos concretos. En efecto, es de la máxima importancia que el sujeto pasivo pueda mirar con sus propios ojos los documentos originales si desea hacerlo.

D. Control jurisdiccional

66. Por último, es preciso ocuparse brevemente del alcance del control que debe efectuar el órgano jurisdiccional nacional de la resolución de las autoridades tributarias de denegar determinadas deducciones del IVA al sujeto pasivo.

67. El tribunal competente debe llevar a cabo una valoración general de todos los hechos y circunstancias relevantes del caso, a fin de determinar si el sujeto pasivo tenía derecho a deducción en relación con las entregas que dieron lugar a la evasión fiscal de que se trate.

68. Obviamente, al efectuar su examen el órgano jurisdiccional nacional no puede estar vinculado por conclusión alguna a la que hayan llegado las autoridades tributarias, ni en las resoluciones impugnadas ni en las adoptadas contra otros sujetos pasivos, aunque hayan adquirido firmeza.

69. Con arreglo al artículo 47 de la Carta, la competencia del órgano jurisdiccional nacional debe comprender todos los elementos tanto de hecho como de Derecho decisivos para la resolución del procedimiento.³¹ Para cumplir los requisitos vinculados al derecho a un proceso equitativo procede, a este respecto, que las partes tengan conocimiento y puedan debatir de forma contradictoria todos esos elementos.³²

70. En el marco del procedimiento judicial, el órgano jurisdiccional nacional también debe poder comprobar (si es preciso, con carácter incidental) la legalidad, a la luz del Derecho de la Unión, de las pruebas utilizadas contra el sujeto pasivo, incluidas las que hayan sido «transferidas» desde otro procedimiento. En la sentencia *WebMindLicenses* el Tribunal de Justicia declaró que la efectividad del control jurisdiccional garantizado por el artículo 47 de la Carta exige que «el órgano jurisdiccional 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 esa resolución no se obtuvieron y utilizaron violando los derechos garantizados por ese Derecho, y en especial por la Carta». Este requisito se cumple «si el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria de IVA está facultado para controlar que las pruebas procedentes de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, en las que se basa

³⁰ Véase, por analogía, la sentencia de 28 de junio de 2012, *Comisión/Agrofert Holding* (C-477/10 P, EU:C:2012:394), apartado 79.

³¹ Véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2013, *ZZ* (C-300/11, EU:C:2013:363), apartado 62.

³² Véase, por analogía, la sentencia de 2 de diciembre de 2009, *Comisión/Irlanda y otros* (C-89/08 P, EU:C:2009:742), apartado 56.

esa resolución, se obtuvieron en dicho 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 órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho».³³

71. Conviene subrayar que en dicha sentencia el Tribunal de Justicia añadió que, «si no se cumple este requisito y, por ende, el derecho a la tutela judicial no es efectivo, o en caso de violación de otro derecho garantizado por el Derecho de la Unión, las pruebas obtenidas en el marco del procedimiento penal y utilizadas en el procedimiento administrativo en materia tributaria deben inadmitirse y la resolución impugnada basada en esas pruebas debe anularse si, por este motivo, queda privada de fundamento».³⁴

72. Si el órgano jurisdiccional remitente no pudiese revisar las apreciaciones de las autoridades o la forma en que han obtenido las pruebas presentadas por estas, se vulneraría el principio de igualdad de armas, que es corolario del derecho a un proceso equitativo consagrado por el artículo 47 de la Carta.

73. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de igualdad de armas implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su argumentación, incluidas sus pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a su adversario. Este principio tiene como finalidad asegurar el equilibrio procesal entre las partes de un proceso judicial, garantizando la igualdad de los derechos y obligaciones de esas partes en lo referente, en particular, a las normas que rigen la práctica de la prueba y el debate contradictorio ante el juez.³⁵

74. Con carácter más general, procede señalar que, salvo escasas excepciones de menor entidad, las declaraciones y apreciaciones de las autoridades administrativas no pueden ni deben vincular a los tribunales ni les pueden impedir que ejerzan plenamente el control judicial. Como de nuevo ha recalcado recientemente el Tribunal de Justicia, la noción de independencia supone, entre otras cosas, que el órgano en cuestión ejerza sus funciones jurisdiccionales con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros, ya sea de forma directa (al recibir órdenes o instrucciones, cualquiera que sea su procedencia),³⁶ ya de forma indirecta (al estar vinculado al resultado de la valoración en otro acto o resolución, en particular en actos administrativos excluidos de hecho del control jurisdiccional)³⁷.

75. Por lo tanto, un órgano jurisdiccional nacional que conozca de un procedimiento iniciado por un sujeto pasivo contra una resolución adoptada por las autoridades tributarias ha de poder revisar todos los elementos de hecho y de Derecho de dicha resolución, incluida la legalidad de la forma en que se obtuvieron las pruebas, sea cual sea el origen de estas.

³³ Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 87 y 88.

³⁴ *Ibid.*, apartado 89.

³⁵ Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros* (C-543/14, EU:C:2016:605), apartados 40 y 41 y jurisprudencia citada.

³⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117), apartados 42 y 44 y jurisprudencia citada.

³⁷ Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Torubarov* (C-556/17, EU:C:2019:339), puntos 50, 51 y 102.

V. Conclusión

76. Propongo pues al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) del siguiente modo:

- «– Las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, interpretadas a la luz de los artículos 47 y 48, apartado 2, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, no se oponen a una disposición o práctica de un Estado miembro con arreglo a la cual, al comprobar si un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA, la Administración tributaria debe tener en cuenta las apreciaciones realizadas en resoluciones relacionadas que hayan adquirido firmeza, si bien:
- dicha disposición o práctica, además de respetar la lógica y la estructura del sistema del IVA, no ha de impedir a las autoridades tributarias, de iure o de facto, llegar a una conclusión diferente, en un nuevo procedimiento, cuando se le presenten nuevos argumentos o pruebas;
 - las autoridades tributarias están obligadas, en principio, antes de adoptar su resolución definitiva, a conceder acceso a todos los documentos relevantes para el ejercicio de los derechos de defensa del sujeto pasivo, incluidos los obtenidos en el marco de procedimientos administrativos o penales relacionados, no siendo suficiente una descripción de las pruebas, en forma de informe sumario, a no ser que se permita al sujeto pasivo solicitar la consulta y, en su caso, una copia de los documentos concretos;
 - un órgano jurisdiccional nacional que conozca de un recurso contra una resolución adoptada por las autoridades tributarias ha de poder revisar todos los elementos de hecho y de Derecho de dicha resolución, incluida la legalidad de la forma en que se obtuvieron las pruebas, sea cual sea el origen de estas.»