

LOS RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS (CASO SOLANELLAS) Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (CASOS HERDIJK, DRANKEN Y ADJAK) EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES SOCIETARIOS: ¿UN PASO ATRÁS EN LAS GARANTÍAS DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO?

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4682>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario? *Revista Técnica Tributaria*, (148), 9-24.

De forma reciente, tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) han tenido ocasión de pronunciarse, respectiva-

mente, sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la Directiva del IVA¹ del régimen de responsabilidad

¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

tributaria de administradores de sociedades mercantiles existente en España², Países Bajos³, Bélgica⁴ y Polonia⁵. El análisis de tales decisiones resulta especialmente relevante al objeto de dilucidar la eficacia de las garantías que amparan al responsable tributario en la esfera doméstica, máxime en un escenario en que las derivaciones de responsabilidad han experimentado un significativo incremento en nuestro país en los últimos años⁶.

El análisis de sendos catálogos supranacionales de derechos fundamentales y de la normativa armonizadora del IVA, a la luz de la jurisprudencia de sus intérpretes supremos, permite extraer importantes conclusiones relacionadas, entre otras cuestiones, con la titularidad de la carga de la prueba en los supuestos de derivaciones de responsabilidad a administradores societarios, el grado de negligencia que estos deben manifestar para incurrir en el presupuesto de responsabilidad contemplado por el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, la posibilidad de modular la exigencia de la responsabilidad por sanción en función de la naturaleza de la conducta de los diversos administradores y, por último, la validez del límite a la impugnación de la liquidación y la sanción objeto de derivación actualmente previsto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria.

El pasado mes de septiembre, el Tribunal de Estrasburgo se pronunció, en el marco del caso *Josefa Solanelas*, sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de un acuerdo de derivación responsabilidad tributaria subsidiaria, basado en el artículo 40.1 de la derogada Ley General Tributaria de 1963⁷, mediante el que se exigía a la administradora la cuota tributaria y las sanciones impagadas por una mercantil residente en España, que había cometido diversas infracciones tributarias relacionadas con el IVA del año 2003, en el marco de un fraude carrusel, como consecuencia de la simulación de la entrega intracomunitaria de bienes a diversas compañías portuguesas.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2021⁸, que fue recurrida infructuosamente en casación y ulteriormente ante el TEDH, había refrendado la derivación practicada por la Administración en los siguientes términos:

«Esta responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963: (i) alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (ii) se imputa como consecuencia del incumpli-

2 STEDH de 12 de septiembre de 2024, *Josefa Solanelas c. España*, recursos 37977/23 y 8275/24.

3 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961.

4 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027.

5 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

6 Según se refleja en el informe de la AEAT de septiembre de 2024, en el que se recogen los principales resultados de control tributario en 2023, en dicho año se incrementaron un 14,6% las derivaciones de responsabilidad y otras exigencias de deudas a terceros respecto al año anterior. Concretamente, se produjeron 35.890 actuaciones de exigencia de deudas a terceros, frente a las 31.313 realizadas en 2022. En comparación con 2020, donde se realizaron 26.746 actuaciones, el incremento es del 34,2%. Este informe está disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/Principales_resultados_control_tributario_2023.pdf.

7 Actual artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre.

8 SAN de 9 de marzo de 2021, rec. núm. 229/2018, ECLI:ES:AN:2021:953.

miento de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y, (iii) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que el administrador, aun cuando pudiera haber actuado sin malicia o intención, hizo «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad (...).

La recurrente como administradora tenía la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, que en este caso, es evidente que no cumplió, hubo una absoluta falta de control en la empresa que administraba permitiendo unas liquidaciones mensuales del IVA 2003 inexactas e incompletas, nada impide que en una empresa exista un principio de confianza en relación con los empleados pero ello no obsta a una culpa in vigilando. Y desde luego se rechaza esa alegación referida a la motivación de la culpa en términos de generalidad en el acuerdo de derivación. Esta responsabilidad que nos ocupa está perfectamente descrita en el acuerdo de derivación, perfectamente justificada la culpa de la recurrente que en definitiva es una responsabilidad que deriva de su propio comportamiento en cualquiera de las formas previstas en el art. 40.1.1.º LGT y que se han descrito anteriormente».

La primera cuestión que debemos subrayar en relación con la sentencia dictada por Tribunal de Estrasburgo en el caso *Solanellas* es que la misma confirma la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora⁹, habida cuenta que el TEDH analiza la situación de referencia a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, al considerar que se cumplen los requisitos fijados por la denominada doctrina *Engel* para identificar el carácter penal de una sanción administrativa, particularmente el elevado importe de la sanción exigida al responsable tributario¹⁰.

En el procedimiento seguido ante el Tribunal de Estrasburgo, la recurrente invocó, en primer lugar, la vulneración del principio de presunción de inocencia recogido en el artículo 6.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, toda vez que, a su juicio, la responsabilidad de la deuda tributaria y la sanción se habían exigido de forma objetiva, basándose fundamentalmente en su condición de administradora de la mercantil en el año 2003 e invirtiendo indebidamente la carga de la prueba, toda vez que el presupuesto de responsabilidad de referencia, según se ha señalado, tiene naturaleza sancionadora. No obstante, el TEDH descarta que la responsabilidad subsidiaria que afectaba a la recurrente esté configurada de forma objetiva, partiendo de la premisa, por una parte, de que el derecho

⁹ STC 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85 y SSTs de 5 de junio de 2023, rec. núm. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655 y 2 de octubre de 2023, rec. núm. 8791/2021, ECLI:ES:TS:2023:4094.

¹⁰ STEDH de 8 de junio de 1976, *Engel y otros c. Países Bajos*.

a la presunción de inocencia no tiene carácter absoluto y, por otra, de que la obligada tributaria podía haber acreditado, en el marco del procedimiento derivación de responsabilidad o en fase revisora, que no había incurrido en una conducta negligente en calidad de administradora de la deudora principal¹¹.

Asimismo, la recurrente invocó la quiebra del derecho a ser informado de la acusación, en los términos reconocidos en el artículo 6.3 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, señalando que no se le había informado del contenido de la sanción respecto a la que se le reclamaba el pago con carácter previo al acuerdo de derivación de responsabilidad dictado el 12 de febrero de 2016, probablemente, aunque esto no se detalla en la texto de la sentencia, porque la Administración tributaria no habría precisado, en el acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad o en la propuesta previa al acuerdo de derivación, la naturaleza y el alcance de la conducta presuntamente negligente o pasiva de la administradora.

Sin embargo, el Tribunal de Estrasburgo declara que, una vez que se le comunicó a la responsable el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad en virtud del artículo

40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, estaba en disposición de articular su defensa poniendo de relieve el carácter diligente de su actuación como administradora, por lo que tampoco reconoce la pretendida vulneración del derecho a ser debidamente informado de la acusación.

Por último, en su reciente fallo, el TEDH descarta que la pretendida responsabilidad objetiva de la administradora implique una quiebra del principio de tipicidad, consagrado en el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, partiendo nuevamente de la premisa de que la administradora mercantil pudo haber acreditado, en todo momento, que su conducta había sido diligente, excluyendo que, a través del expediente de derivación de responsabilidad, se haya articulado una quiebra del principio penal de *lex certa*, plenamente aplicable en el ámbito sancionador tributario y, por ende, extrapolable a un supuesto de derivación de responsabilidad de naturaleza sancionadora como el que da lugar al recurso ante el Tribunal de Estrasburgo.

Como cabe observar, el pronunciamiento del TEDH en el caso *Solanelas*, en el que se viene a admitir una inversión de la carga de la prueba de

11 En este sentido, la STEDH de 3 de junio de 2021, *Busuttill c. Malta*, declara en los apartados 46 y 47 que la presunción de inocencia no tiene carácter absoluto y que resulta factible que el legislador nacional establezca presunciones que pudieran afectar a la carga de la prueba, siempre que respeten el principio de proporcionalidad y garanticen el derecho de defensa. A estos efectos, debe señalarse que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo no han formulado excesivos reparos al objeto de utilizar las presunciones de base legal al objeto de desvirtuar la presunción de inocencia que la Constitución reconoce al presunto infractor. Tal es el caso de los denominados incrementos no justificados de patrimonio, previstos, en la actualidad, en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Cfr. Falcón y Tella, R., «Comentario General de Jurisprudencia», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993, p. 507. Asimismo, los tribunales españoles también vienen admitiendo la validez y eficacia de las presunciones no establecidas por las normas legales (presunciones judiciales o pruebas de indicios) para determinar la existencia de una deuda tributaria siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Cfr. art. 108.2 de la Ley General Tributaria y SAN de 12 de noviembre de 2020, rec. núm. 1161/2017, ECLI:ES:AN:2020:2961.

la falta de diligencia del administrador, pese a la innegable naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad actualmente previsto en el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, contrasta con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹² y la doctrina del Tribunal Supremo español, toda vez que en la sentencia de 9 de enero de 2018, siguiendo el planteamiento del intérprete constitucional en materia de responsabilidad tributaria por sanciones, declaró siguiente¹³:

«Finalmente, no podemos olvidar que estamos en el ámbito sancionador, aun cuando lo sea de un modo reflejo o indirecto, por la vía de la traslación de la responsabilidad a terceros de las sanciones impuestas a la sociedad, derivación cuya legitimidad sólo es admisible dentro de los límites del principio de culpabilidad, que no tolera la mecánica comunicación de la sanción a quien no hubiera sido partícipe de los hechos, por acción u omisión, pero al menos de forma culposa, teniendo en cuenta que el principio de presunción de inocencia obligaba a la Administración a instrumentar una prueba en contrario, que aquí no se ha producido, en lo más mínimo».

Ahora bien, no puede perderse de vista que la Audiencia Nacional, en pronunciamientos recientes, ha declarado que, una vez impuesta una

sanción tributaria a una sociedad mercantil, de producirse la declaración de fallido, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, dejación o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, toda vez que, conforme a la normativa mercantil, los administradores deben desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal¹⁴. Este planteamiento ha conducido a este tribunal a considerar que el *onus probandi* de acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad recae sobre al administrador, de modo que probado por la Administración tributaria el hecho básico constitutivo de la responsabilidad, este deberá dejar constancia que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley¹⁵.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que el Tribunal Supremo ha admitido, a principios del año 2024, un recurso de casación precisamente contra la previamente citada sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2022, en el que, entre otras cuestiones, declara la existencia de interés casacional objetivo en relación con la necesidad de establecer si, en los casos de responsabilidad subsidiaria de administradores al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley

12 En el FJ 5º de la STC 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85, se establece que «(e)n la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]».

13 STS de 9 de enero de 2018, ECLI:ES:TS:2018:31, FJ 5º.

14 El artículo 225.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece que «(l)os administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa».

15 SAN de 20 de septiembre de 2022, rec. 1036/2018, ECLI:ES:AN:2022:4710, FJ 3º.

General Tributaria, se produce una inversión del principio del *onus probandi*, de modo que realmente es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, en una categoría de responsabilidad a la que el Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, circunstancia que implicaría revisar su jurisprudencia previa, el Tribunal Supremo resulta compelido a precisar cuál es la razón jurídica que la respaldaría¹⁶.

En directa relación con esta cuestión, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 17 de junio de 2024¹⁷, mencionando expresamente la admisión del recurso de casación al que se acaba de hacer referencia, ya ha manifestado que no es posible trasladar íntegramente la carga de la prueba al administrador subsidiario que es objeto de la derivación de responsabilidad, correspondiendo a la Administración tributaria identificar expresamente la conducta negligente imputable al administrador societario. En concreto, el órgano revisor declara que:

«En cuanto a la carga de la prueba, de conformidad con los artículos 105 y ss. de la LGT, y en lo que respecta a los procedimientos de derivación de responsabilidad, se concreta en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias (elemento objetivo), así como el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones «iuris tantum»; mientras que el

interesado debe probar que dichos hechos no son exactos o que concurren causas de exculpación de responsabilidad.

(...)

A la espera del futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre si en los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT se produce la inversión del principio del onus probandi, pero habiendo sido declarada por dicho Tribunal la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad y, en consecuencia, debiendo respetarse las exigencias del principio de presunción de inocencia, este Tribunal considera que la Administración se encuentra obligada a proporcionar una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera, reveladora de su falta de diligencia».

En esta misma línea es posible traer a colación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2024¹⁸, en la que se exige que la Administración especifique expresamente la conducta que determina la negligencia en la actuación del administrador, descartándose la posibilidad de acudir a fórmulas estereotipadas que fundan indebidamente la responsabilidad en la mera condición de administrador y en la referencia a una actitud pasiva de aquel:

«La única referencia a la conducta desarrollada por D. Axy se encuentra en la página 9 (Antecedentes), si bien se emplean expresiones genéricas sobre el incumpli-

16 ATS de 31 de enero de 2024, rec. 3452/2023, ECLI:ES:TS:2024:819A.

17 Rec. 6943/2021.

18 Rec. 5682/2021.

miento de su deber de vigilancia en relación con las obligaciones tributarias que correspondían a la sociedad.

"No realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de las infracciones tributarias de la entidad por él representada".

"Consintió el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora (...)" o

"No adoptó las decisiones necesarias para efectuar el pago de las deudas tributarias (...)"

Conductas que así formuladas permitirían derivar responsabilidad a cualquiera que ostentara el cargo de administrador de una sociedad que hubiera cometido infracciones tributarias por el simple hecho de ser administrador. Ni siquiera cuando se da respuesta a las alegaciones formuladas por D. Axy (páginas 15 y 16) se concreta la conducta negligente del administrador.

Si bien en la Jurisprudencia anteriormente reproducida se declara que «el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es (...) cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias», de forma que «declarada tal responsabilidad (la infracción tributaria), queda expedita la vía derivación de responsabilidad a los administradores», este Tribunal considera que es preciso que la Administración identifique de manera concreta, aunque sea mínimamente, la conducta

negligente imputable al administrador, a fin de que, efectuada la imputación de responsabilidad, pueda después el administrador tener la posibilidad de rebatir y, en su caso, de acreditar, el hecho extintivo de la misma. Como ya señaló la resolución recurrida, las conductas imputables al administrador podrían haber consistido en «la presentación de autoliquidaciones con datos distintos a los reales, ya se tratase de la confección personal de dichas autoliquidaciones, de su presentación, de la emisión de instrucciones para incluir tales datos, de la simple tolerancia de su confección y presentación en tales términos o de la omisión del control de tales documentos», sin que en el acuerdo declarativo de responsabilidad se especifique cuál de ellas fue la desarrollada por el administrador».

A nuestro juicio, en sintonía con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo previamente expuesta, habida cuenta de la incuestionable naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa, no cabe operar una traslación absoluta de la carga de la prueba a los administradores o consejeros de sociedades mercantiles, debiendo la Administración tributaria, cuando menos, identificar qué aspectos de la conducta del administrador determinan la concurrencia de una conducta negligente o pasiva. Por consiguiente, será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, debe suministrar, recoger y aportar los elementos probatorios, a través de los medios comunes, que sirvan de soporte al supuesto de hecho del presupuesto de responsabilidad¹⁹.

¹⁹ Cfr. la STC 45/1997, de 11 de marzo, en la que, haciendo referencia a la presunción de inocencia, se declara que, «de entre los contenidos que incorpora el derecho fundamental ahora invocado,

En definitiva, como corolario de todo lo anterior, debe concluirse que no es el administrador el que deberá probar la inexistencia de culpabilidad o aflorar los elementos fácticos que permitan delimitar que se ha actuado diligentemente, sino que será la Administración tributaria la que, necesariamente, ha de sentar la bases que permitan acreditar la ausencia de diligencia del administrador en el cumplimiento de las obligaciones fiscales propias del deudor principal, pudiendo aquel, en el ejercicio de su derecho de defensa, aportar o proponer cualquier medio de prueba válido en Derecho, sin perjuicio de su derecho a no hacer nada.

En el supuesto de que tal actividad probatoria de la Administración no se haya producido, sea irregular, o se estime insuficiente, el relato o descripción de los hechos por parte de la Administración actuante no conlleva una presunción de certeza o veracidad que obligue al inculpado a demostrar su inocencia (aparte de la imposibilidad de hacerlo respecto de los hechos negativos), descartándose así la inversión de la carga probatoria. Es más, las dudas que, en estos ámbitos, puedan suscitarse han de resolverse,

siempre, a favor de un pronunciamiento exculpatario, en virtud del principio *in dubio pro reo*²⁰.

Frente a la anterior conclusión podría pretender invocarse, precisamente, la sentencia dictada por el TEDH en el caso *Solanellas*, en la que, según se ha señalado, se admite la traslación de la carga de la prueba al administrador societario declarado responsable subsidiario, pese a la inequívoca naturaleza sancionadora de esta figura. No obstante lo anterior, no puede perderse de vista que conforme al artículo 53 del Convenio Europeo de Derechos Humanos «(n)inguna de las disposiciones del presente Convenio se interpretará en el sentido de limitar o perjudicar aquellos derechos humanos y libertades fundamentales que podrían ser reconocidos conforme a las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que ésta sea parte».

De donde se desprende que el citado Convenio establece exclusivamente un estándar mínimo en materia de derechos humanos a los Estados miembros del Consejo de Europa, por lo que nada impide que, desde la perspectiva interna, tanto de una perspectiva legal como jurisprudencial,

resulta de todo punto aplicable al procedimiento administrativo sancionador la exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado, sin que a éste pueda exigírsele una *probatio diabólica* de los hechos negativos».

20 En este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2016, rec. núm. 1213/2012, ECLI:ES:TSJCV:2016:187, declaró que «(d)e tales fundamentos jurídicos claramente resulta que, a la vista del resultado probatorio del recurso de referencia, existieron dudas de hecho acerca de la efectiva residencia habitual o no del actor en la urbanización de Chiva y que, si se concluyó con la desestimación del recurso, es porque la carga de la prueba correspondía al actor (al encontrarnos ante un beneficio fiscal). Precisamente la concurrencia de tales dudas de hecho es lo que justificó la no imposición de las costas procesales pese a la desestimación del recurso. Pues bien, en el caso de autos nos encontramos en un ámbito diferente al de la deuda tributaria. Concretamente nos movemos en el marco del Derecho Administrativo Sancionador, en el que resultan aplicables –aunque con matices– los principios del Derecho Penal (desde luego lo son el de presunción de inocencia y el de *in dubio pro reo*), lo que exige, a diferencia de lo que ocurre en la liquidación por deuda tributaria, una prueba clara de la comisión de la infracción de que se trate. En nuestro caso, y dadas las comentadas dudas de hecho, no concurre tal necesaria prueba de cargo, lo que conduce a la anulación del acuerdo sancionador».

resulte perfectamente factible garantizar un nivel de protección superior de los derechos fundamentales superior al reconocido por el mencionado catálogo supranacional²¹, en los términos en los que es interpretado por el TEDH, tal y como acontece en el presente supuesto, en el que la jurisprudencia nacional, hasta la fecha, hace recaer la acreditación de la falta de diligencia o la pasividad del administrador que se pretende declarar responsable tributario subsidiario en la Administración tributaria.

La sentencia del TJUE dictada en el caso *Herdijk*²² se pronuncia sobre un supuesto de responsabilidad tributaria de administradores en el que se analiza la normativa de los Países Bajos. Conforme al ordenamiento tributario de este país responden solidariamente de las retenciones por rentas del trabajo, del IVA, de los impuestos especiales y otros tributos indirectos, los administradores de sociedades mercantiles radicadas en dicho país que no hayan comunicado debidamente a la Administración Tributaria la imposibilidad de que el obligado tributario principal cumpla con la obligación pago, lo que podría llevar a considerar que se trata de un supuesto de responsabilidad cuasi objetiva, dado que resulta perfectamente factible que el impago nada tenga que ver con la conducta del administrador societario.

A raíz de la configuración de este presupuesto de responsabilidad soli-

daria, el consejero o administrador solo podrá desvirtuar su aplicación si demuestra que no es responsable del incumplimiento de la obligación de notificación. A estos efectos, la jurisprudencia de los Países Bajos admite que pueda tenerse por acreditada tal circunstancia en caso de enfermedad o de accidente o incluso cuando el administrador se ha fiado de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia. En todo caso, como se precisaba en la cuestión prejudicial elevada al TJUE por el Tribunal Supremo holandés, se trata de circunstancias tan excepcionales que, en la gran mayoría de los casos en los que la entidad no ha cumplido su obligación de notificación o no la ha cumplido de conformidad con la ley interna, el administrador no podrá, en la práctica, aportar la prueba requerida.

En el supuesto de que la entidad o el administrador, ante la imposibilidad de satisfacer la obligación de pago, hayan notificado dicha circunstancia a la Administración, este únicamente podrá ser declarado responsable si se demuestra que el impago de la deuda tributaria es consecuencia de una «mala gestión manifiesta» que le resulte imputable durante los tres años anteriores al día en que se produjo la notificación²³.

Dadas las especiales características de este sistema de responsabilidad tributaria solidaria, basado en el

21 Sobre esta cuestión, vid. Alonso García, R., «Análisis crítico del veto judicial de la UE al CEDH en el Dictamen 2/13, de 18 de diciembre de 2014», *Working Papers IDEIR*, núm. 26, 2015, p. 11, nota 42.

22 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961.

23 Artículo 36 de la *Invorderingswet* holandesa de 1990 (Ley de Recaudación Tributaria de 1990).

artículo 273 de la Directiva del IVA²⁴, el Tribunal Supremo de los Países Bajos planteó al Tribunal de Luxemburgo si un sistema de este tipo viola el principio de proporcionalidad, tal como este se consagra en el Derecho de la Unión. A juicio del tribunal remitente, en cualquier caso, se vulneraría este principio si la persona tenida por responsable del pago de impuestos es totalmente ajena a los actos del deudor del impuesto, en los que ella no tiene influencia alguna.

No obstante, cuando el responsable ejerce cierta influencia en las acciones u omisiones de la entidad deudora del impuesto, el administrador no podrá ser considerado una persona totalmente ajena a las mismas. Por tanto, es preciso dilucidar si tales elementos bastan para concluir que una responsabilidad cuasi objetiva del administrador de una entidad que no ha notificado debidamente su incapacidad de pagar el impuesto sobre el volumen de negocios es compatible con el principio de proporcionalidad, tal como este se consagra en el Derecho de la Unión.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo ya había declarado en su sentencia de 13 de octubre de 2022 que el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario, distinto del obligado al pago del impuesto, con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este, debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre

las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. De este modo, el hecho de que una persona distinta del deudor actúe de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, haya adoptado toda medida razonable a su alcance y pueda excluirse su participación en un abuso o un fraude, constituyen elementos que deben tomarse necesariamente en consideración para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado²⁵.

Según declara el TJUE, el régimen de responsabilidad tributaria solidaria holandés que da lugar al caso *Herdijk* resulta conforme con el principio de proporcionalidad, dado que no parece excesivamente difícil para una entidad o, en su caso, para su administrador, cumplir la obligación de notificación prevista y evitar, de este modo, que se genere, en principio, la responsabilidad de aquel por las deudas tributarias de la entidad, constituyendo el incumplimiento de esta obligación una conducta culposa. Además, según afirma el Tribunal de Luxemburgo, la normativa holandesa no establece una lista limitativa de las circunstancias que el administrador puede invocar para justificar la ausencia de notificación, lo que permite suponer que este puede basarse en cualquier circunstancia capaz de demostrar suficientemente que no le es imputable el incumplimiento, por

24 El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3».

25 STJUE de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»*, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 75 y 76.

parte de la entidad, de la obligación de notificar su incapacidad de pago²⁶.

Además, si el administrador consigue acreditar que el incumplimiento de esta obligación de notificación no le es imputable, también puede demostrar que la incapacidad de pago de la entidad no deriva de una «mala gestión manifiesta» por su parte durante los tres años anteriores al día de vencimiento del pago. Dado que, en este supuesto, el administrador solo debe invocar circunstancias que excluyan la falta de diligencia por su parte, el tribunal considera que el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante²⁷.

Adicionalmente, el Tribunal de Luxemburgo determina que, en un escenario en el que se ha realizado la comunicación de impago por la sociedad en relación con determinados periodos impositivos y no respecto a otros, el hecho de que el administrador haya acreditado que no está involucrado en una mala gestión manifiesta de la mercantil en los periodos impositivos en lo que se cumplió con la obligación de información, no es óbice para que se le pueda declarar responsable solidario de las deudas tributarias relativas a aquellos periodos en los que se produjo el incumplimiento formal, sin tomar en consideración la efectiva participación de aquel en la gestión societaria²⁸.

Como fácilmente cabe observar, en el presente pronunciamiento, el TJUE matiza su jurisprudencia previa, relativa a la garantía de que no puede ser declarado responsable un administrador totalmente ajeno a los hechos que propiciaron la cuota o la sanción tri-

butaria objeto de impago. En todo caso, es preciso destacar que dicho régimen de responsabilidad, de cumplirse en plazo la obligación de notificación de la situación de impago, puede llegar a resultar más garantista que el aplicable en España.

En efecto, si bien en nuestro país no es infrecuente, según se puso de relieve en las resoluciones del TEAC de 14 de marzo y 17 de junio de 2024 previamente citadas, que la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria se funde básicamente en la comisión de una infracción en sede de la mercantil y la condición de administrador del sujeto calificado como responsable, en el ordenamiento holandés únicamente podrá exigirse la deuda al administrador si este hubiese incurrido en una «mala gestión manifiesta».

De donde parece derivarse que, conforme al ordenamiento tributario de los Países Bajos, no bastará que concurra cualquier grado de negligencia del responsable de cara a poder exigirle válidamente la deuda tributaria y la sanción impuesta a la mercantil, requiriéndose una mala gestión suficientemente caracterizada, manifiesta y grave, que deberá acreditar y motivar adecuadamente la Administración que tutela el crédito público, criterio que, en nuestra opinión, debe resultar plenamente aplicable en nuestro país cuando de aplicar el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria se trata, evitándose, de este modo, una responsabilidad objetiva del administrador, proscrita por la jurisprudencia del TJUE previamente expuesta.

26 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartado 39.

27 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartado 40.

28 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartados 49 a 51.

Por último, es preciso señalar que el TJUE no se pronuncia en el caso *Herdijk* sobre un supuesto de responsabilidad tributaria en materia de sanciones, por lo que consideramos que la afirmación contenida en el apartado 40 de esta sentencia, relativa a que el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante o contraria a su jurisprudencia en materia de derivación de responsabilidad, no contradice nuestras anteriores conclusiones en relación con el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, pues dada su innegable naturaleza sancionadora debe regir, en este ámbito, el principio de presunción de inocencia.

Al objeto de determinar el alcance de las garantías de los obligados tributarios en el marco de un procedimiento de derivación de responsabilidad, resulta igualmente relevante la sentencia dictada al final del año 2024 por Tribunal de Luxemburgo en el caso *Dranken*, en un escenario en el que una sociedad establecida en Bélgica había emitido facturas falsas, dando lugar a que la Administración tributaria belga dictase las oportunas liquidaciones de IVA e impusiese las correspondientes sanciones tributarias²⁹.

Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal de primera instancia de Flandes oriental pregunta al TJUE si el artículo 205 de la Directiva del IVA debe interpretarse, a la luz del principio de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla o cuantificarla en función de la efectiva contribución o participación de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal.

Como declara el Tribunal de Luxemburgo, confirmando su jurisprudencia previa en la materia, la normativa belga no establece una responsabilidad solidaria objetiva que pueda reputarse contraria al principio de proporcionalidad, puesto que el sujeto pasivo de que se trata solo responde solidariamente del pago del IVA adeudado junto a la persona que es deudora del mismo si sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude del IVA³⁰.

En el bien entendido de que, para garantizar que una norma de responsabilidad solidaria fundada en el artículo 205 de la Directiva del IVA sea

29 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027.

30 El Tribunal de Justicia había declarado en el apartado 36 de la sentencia de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, que el artículo 205 de la Directiva del IVA autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario y que se establezca así un sistema de responsabilidad objetiva, lo que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que sus operaciones no forman parte de una cadena abusiva o fraudulenta confiar en la legalidad de dichas operaciones, sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

conforme con el principio de proporcionalidad, considerar a un sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA adeudado junto con la persona que es deudora del mismo solo es factible cuando no sea prácticamente imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo refutar la citada presunción mediante prueba en contrario. Para refutar la mencionada presunción, el sujeto pasivo del IVA debe estar facultado para demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realiza no forman parte del sistema fraudulento de facturas falsas³¹.

Este pronunciamiento presenta como especial novedad que el Tribunal de Luxemburgo se ve obligado a manifestarse respecto a si el juez nacional puede modular el alcance de la responsabilidad en función de la diferente participación de las diversas personas implicadas en el fraude fiscal, habida cuenta de que la intensidad con la que se pueden haberse involucrado puede ser ciertamente distinta.

En este sentido, el TJUE declara que exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en particular, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente se viesen obligados a dilucidar previamente las contribu-

ciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude. Pues bien, además de que este enfoque sería contrario al propio principio de la responsabilidad solidaria establecido en el artículo 205 de la Directiva del IVA, se toma en consideración que tal determinación podría resultar especialmente difícil en caso de montajes fiscales fraudulentos complejos, caracterizados por una gran opacidad³².

Desde la óptica española, es preciso tener presente que, en nuestro sistema sancionador tributario, el legislador no ha configurado un régimen de coautoría y participación en la comisión de infracciones, resultando llamados a responder de la sanción impuesta al obligado tributario principal los sujetos que han participado o colaborado en la comisión de la infracción, en caso de impago de este, exclusivamente a través de supuestos de responsabilidad tributaria³³.

Desde esta perspectiva, y habida cuenta que el artículo 205 de la Directiva del IVA únicamente prevé la posibilidad de exigir el pago a un tercero de la cuota del impuesto³⁴, consideramos que no es posible descartar una modulación de la exigencia de la responsabilidad por sanciones en función de la participación de cada sujeto en la comisión de la conducta antijurídica en la esfera de los tributos armonizados, bien por el legislador o bien por los tribunales, en directa apli-

31 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027, apartados 30 y 31.

32 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027, apartado 35.

33 Sobre esta cuestión, vid. Martínez Lago, M.A., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 176.

34 El artículo 205 de la Directiva del IVA dispone que «(e)n las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA». Vid., en este sentido, el presupuesto de responsabilidad subsidiaria establecido por el artículo 87 Cinco de la Ley del IVA que no prevé la posibilidad de derivar sanciones por este concepto.

cación del principio de proporcionalidad, que obviamente juega un papel protagonista en un ámbito en el que, como se ha señalado previamente de forma reiterada, el presupuesto de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria aplicable a los administradores societarios tiene naturaleza inequívocamente sancionadora.

Por último, el pasado 27 de febrero de 2025, el Tribunal de Luxemburgo dictó su sentencia en el caso *Adjak*, en el que se analizan las garantías que amparan a un administrador de una mercantil polaca llamado a responder solidariamente de todas las deudas tributarias de la sociedad si la ejecución forzosa del patrimonio de la misma ha sido infructuosa³⁵.

Conforme al ordenamiento polaco, para exonerarse de su responsabilidad patrimonial el administrador mercantil únicamente puede invocar que solicitó en plazo el concurso de acreedores, que este no se ha instado por razones ajenas a su voluntad o señalar bienes bastantes para el cobro³⁶.

La cuestión prejudicial inicialmente elevada por el órgano jurisdiccional polaco fue reformulada por el Tribunal de Luxemburgo, centrándose en el ejercicio del derecho de defensa del responsable, planteándose si el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el

procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin que tampoco se le conceda ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.

Tras señalar que el derecho a la defensa previsto en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea no tiene carácter absoluto, debiendo modularse en función del principio de proporcionalidad, el TJUE llega a la conclusión de que la concesión al responsable del derecho a participar en el procedimiento de liquidación podría, en principio, poner en peligro la confidencialidad de determinados datos o prolongar la duración del referido procedimiento, resultando con ello en menoscabo del interés público consistente en garantizar una eficaz recaudación del IVA. Por consiguiente, denegar a un tercero que podría ser declarado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica el derecho a participar en el procedimiento de liquidación seguido frente a esta no va más allá de lo necesario para preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público³⁷.

No obstante, el Tribunal de Luxemburgo declara, sin ambages, que en el seno del procedimiento de derivación de responsabilidad se quebrantaría dicho límite si quedara afectado el mismo contenido esencial del derecho de defensa en la tramitación del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. Por consi-

35 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

36 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

37 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, apartados 60 a 64.

guiente, el responsable debe poder impugnar eficazmente, en el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de confidencialidad del obligado tributario principal o de otros terceros³⁸.

Desde la perspectiva nacional cabe extraer diversas conclusiones a la luz del relevante pronunciamiento del TJUE en el caso *Adjak*. En primer lugar, es preciso señalar que el deber de sigilo de la Administración en relación con la información del obligado tributario principal o de terceros debe impedir que se facilite a los responsables información sensible relacionada con el funcionamiento del negocio o relativa a proveedores o clientes que se relacionan con el obligado tributario principal.

Por otra parte, el carácter relativo del ejercicio del derecho a la defensa no debe desvirtuar la posición de garante del responsable, máxime en un escenario en el que se pretenda ejercitar el derecho de reembolso tanto frente al obligado tributario principal como frente a otros responsables solidarios o subsidiarios, cuya existencia debe ser conocida por el tercero que ha cumplido con la obligación de pago, siendo esta información que necesariamente debe ser facili-

tada por la Administración tributaria³⁹.

Finalmente, hemos de subrayar que la sentencia dictada en el caso *Adjak*, en la que se declara que el ejercicio del derecho a la defensa del responsable, en los términos contemplados en el artículo 41 de la Carta, requiere poder cuestionar tanto los hechos como los fundamentos jurídicos en los que se sustenta la liquidación tributaria objeto derivación del responsable, pone de relieve que la limitación contenida en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria vulnera el Derecho de la Unión. Repárese en que, conforme a dicho precepto, en los supuestos contemplados en el apartado 2 del artículo 42 de dicho cuerpo legal, que afectan a situaciones en las que un tercero colabora en la frustración, total o parcial, del ejercicio de la acción recaudatoria por la Administración, no podrán impugnarse las liquidaciones y sanciones, así como los intereses y el recargo ejecutivo, a los que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.

Podría argumentarse, en sentido contrario, que la naturaleza de los presupuestos de derivación de responsabilidad ampara la proporcionalidad de la limitación establecida por el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de que el responsable habrá participado decisivamente en una conducta que frustra o perjudica la recaudación del crédito público. No obstante, en nuestra opinión, las relevantes consecuencias patrimoniales que pue-

38 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, apartados 64 y 65.

39 No obstante, en la práctica, con amparo en su deber de sigilo tributario, la Administración tributaria se ha venido negando a facilitar a los responsables tal información. Sobre esta cuestión, vid. Marín Benítez, G., «Las amistades (nada) peligrosas. Sobre el carácter reservado de los datos tributarios cuando concurren varios responsables tributarios», *FiscalBlog*, 14 de febrero de 2025. Este documento está disponible en línea en: <https://fiscalblog.es/las-amistades-nada-peligrosas-sobre-el-caracter-reservado-de-los-datos-tributarios-cuando-concurren-varios-responsables-tributarios/>

den derivarse para el responsable tributario ex artículo 42.2 de la Ley General Tributaria exigen poder acreditar, en el ejercicio del derecho de defensa y desde la óptica del principio de proporcionalidad, si las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones objeto de derivación, son realmente ajustadas a Derecho.

En efecto, a nuestro juicio, carece de sentido y violenta el principio de proporcionalidad, en los términos que ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia *Adjack*, que la actitud pasiva o poco diligente del obligado tributario principal en el ejercicio de su derecho de defensa pueda conducir al responsable previsto en el artículo 42.2 de la Ley

General Tributaria a una situación en la que deba responder de una deuda tributaria o una sanción que podría ser contraria al ordenamiento jurídico. El derecho de defensa, según ha señalado el TJUE, requiere que el tercero garante pueda refutar, en el seno del procedimiento de derivación de responsabilidad y, en su caso, en la vía de recurso, las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y sancionador, teniendo acceso al expediente de ambos procedimientos, respetando los derechos de confidencialidad del obligado tributario principal o de otros terceros.