

Asunto C-1/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

4 de enero de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de noviembre de 2020

Parte demandante:

MC

Parte demandada:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social») de Veliko Tarnovo de la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación)

Objeto del procedimiento principal

El procedimiento tiene por objeto el recurso de MC, de Veliko Tarnovo, mediante el que impugna la legalidad de una liquidación complementaria practicada por la Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «NAP»), de Veliko Tarnovo y rectificada mediante una liquidación de regularización. En la parte impugnada con el recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, la liquidación complementaria regularizada fue confirmada mediante resolución del Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social», de Veliko Tarnovo. La liquidación complementaria regularizada declaró la existencia de una deuda del demandante frente al Estado, por un importe total de 45 008,25 leva (BGN), correspondiente al período impositivo de diciembre de

2014, de los que 12 837,50 leva (BGN) corresponden a intereses devengados. Dicho importe forma parte de las deudas tributarias no pagadas de otro sujeto pasivo, a saber, la sociedad «ZZ» AD, de cuyo consejo de dirección el demandante fue miembro durante el período en el que se devengó la citada cantidad. Tras la apertura del procedimiento sobre el fondo, el órgano jurisdiccional remitente considera que su correcta resolución requiere la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión. Por lo tanto, plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 AEUV

Artículo 9 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas

Artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE

Compatibilidad del artículo 19, apartado 2, del *Danachno osiguritelen protsesualen kodeks* (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK») con el Derecho de la Unión. Esta disposición permite considerar responsable por daños patrimoniales a un administrador o a un miembro del órgano de dirección de una empresa cuyos actos desleales hayan tenido por efecto reducir el patrimonio de la sociedad, por lo que esta adeuda impuestos y/o cotizaciones obligatorias a la seguridad social. Se trata de una responsabilidad personal, pero por deudas de terceros. Así pues, el deudor responde hasta el importe de la disminución de los activos causada por él en la empresa que dirige. El aseguramiento y la ejecución forzosa se llevarán a cabo en primer lugar contra el patrimonio del deudor de cuya deuda tributaria o de la seguridad social se deba responder. La responsabilidad del administrador [o miembro del órgano de dirección] desleal desaparece cuando se extingue la deuda por la que se debía responder.

La conformidad de dicha disposición nacional, en particular, con el principio de proporcionalidad.

La compatibilidad [con el Derecho de la Unión] de la responsabilidad del administrador [o miembro del órgano de dirección] desleal por los intereses devengados por las deudas de Derecho público pendientes, incluso cuando el retraso en el pago que dio lugar al devengo de intereses no se deba al comportamiento del administrador [o miembro del órgano de dirección] desleal, sino al comportamiento de otra persona o a la realización de circunstancias objetivas.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 9 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, en relación con el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que no se opone a un instrumento jurídico nacional como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del Danachno osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK»), en el ámbito armonizado del IVA, cuya aplicación implica la subsiguiente responsabilidad solidaria de una persona física que no es sujeto pasivo del IVA, pero cuyo comportamiento desleal dio lugar al impago del IVA por parte de la persona jurídica deudora del impuesto?
- 2) ¿Tampoco se opone la interpretación de estas disposiciones y la aplicación del principio de proporcionalidad al instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, respecto de los intereses sobre el IVA no ingresado en plazo por el sujeto pasivo?
- 3) ¿Es contrario al principio de proporcionalidad el instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, en el supuesto de que el retraso en el pago del IVA que dio lugar al devengo de intereses por la deuda de dicho impuesto no resulte del comportamiento de la persona física que no es sujeto pasivo, sino del comportamiento de otra persona o de la realización de circunstancias objetivas?

Disposiciones y jurisprudencia del Derecho de la Unión invocadas

Artículo 9 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, «el Convenio»).

Considerando 44, artículos 9, apartado 1, 206 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

El órgano jurisdiccional remitente indica que no ha podido localizar jurisprudencia del Tribunal de Justicia que contenga la respuesta necesaria a las cuestiones prejudiciales para la adecuada solución del litigio. En el ámbito del sistema armonizado del IVA, el Tribunal de Justicia ha precisado en varias ocasiones la aplicación del principio de proporcionalidad, sin pronunciarse, no obstante, sobre su aplicación en circunstancias idénticas o similares a las del litigio principal. Según el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación del artículo 205 de la Directiva en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no es pertinente, ya que, por una parte, la responsabilidad solidaria prevista por el

mecanismo jurídico nacional no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición y, por otra, la responsabilidad solidaria que en ella se contempla se refiere a un sujeto pasivo en el sentido de la Directiva.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social)

Artículo 14 Son deudores las personas físicas y jurídicas que:

1) están obligadas a pagar impuestos o cotizaciones obligatorias a la seguridad social;

Artículo 19 2. El administrador o miembro de un órgano de dirección que de forma desleal realice prestaciones en especie o en dinero con cargo al patrimonio de una persona jurídica deudora en el sentido del artículo 14, puntos 1 o 2, que constituyan una distribución encubierta de beneficios o dividendos o que transfieran bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado, reduciendo los activos de este y, por tanto, no se hayan pagado impuestos o cotizaciones obligatorias a la seguridad social, responderá de las deudas hasta el importe de las prestaciones efectuadas o la disminución del patrimonio.

Artículo 20. En los casos a que se refiere el artículo 19, el aseguramiento y la ejecución forzosa se llevarán a cabo en primer lugar contra el patrimonio del deudor de cuya deuda tributaria o de la seguridad social se deba responder.

Artículo 21 3. La responsabilidad de los terceros desaparece cuando se extingue la deuda respecto de la cual se estableció mediante un acto jurídico firme. En tal caso, las cantidades abonadas se reembolsarán con arreglo al procedimiento previsto en el capítulo 16, sección 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido)

Artículo 3 1. Es sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica con carácter independiente, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Artículo 89 1. Si del resultado para el período resultase un impuesto a pagar, la persona registrada estará obligada a abonar el impuesto al erario público, en la cuenta de la correspondiente Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación, en el plazo fijado para la presentación de la declaración del IVA correspondiente a dicho período impositivo.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Ley de intereses sobre impuestos, tasas y otras deudas similares de Derecho público)

Artículo 1 1. Los impuestos, tasas, retenciones de beneficios, aportaciones al presupuesto y otras deudas similares de Derecho público que no hayan sido abonados en los plazos de pago voluntario, o que no hayan sido retenidos o retenidos, pero no abonados en plazo, se recaudarán junto con los intereses legales.

El órgano jurisdiccional remitente señala que la jurisprudencia de la instancia de casación relativa a la existencia de una obligación de pagar intereses con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK es contradictoria. Hay sentencias que consideran que la responsabilidad del directivo desleal incluye también los intereses. No obstante, también existen sentencias en las que se sostiene que la responsabilidad a que se refiere el artículo 19, apartado 2, solo cubre el principal.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El demandante fue miembro del consejo de dirección de la empresa «ZZ» AD, que fue objeto de una liquidación complementaria por importe de 3 799 590,92 leva (BGN). Esta cantidad incluye también los intereses sobre el IVA no pagado, por importe de 691 911,94 leva (BGN). No cabe duda de que, en virtud tanto del Derecho fiscal nacional como del Derecho de la Unión, dicha sociedad es el sujeto pasivo y debe abonar el IVA y los intereses correspondientes, siempre que disponga de fondos, en el momento de la exigibilidad de la deuda.
- 2 En cuanto a la recaudación de los importes adeudados, se inició un procedimiento de ejecución forzosa para el cobro de las deudas de Derecho público. A la deudora se le remitieron varios requerimientos de pago voluntario, pero este nunca llegó a producirse.
- 3 Se constató que la sociedad también tenía otras deudas garantizadas mediante derechos de prenda sobre bienes muebles, embargos preventivos de inmuebles y dos derechos de prenda especiales sobre el conjunto de la empresa que incluyen todos los derechos y obligaciones. Las cuentas de la empresa también fueron embargadas, pero los importes obtenidos no bastaron para cubrir las deudas. Por consiguiente, la autoridad de ejecución consideró de difícil ejecución las deudas de la sociedad frente al Estado, incluidos también los intereses antes mencionados sobre el IVA no pagado en plazo.
- 4 Con vistas a una posible reclamación frente al demandante en virtud de su responsabilidad personal por dichas deudas de terceros, la citada autoridad de recaudación se dirigió a la Dirección territorial competente de la NAP. La reclamación frente al demandante se basa en el hecho de que, en varias ocasiones, aumentó su retribución [de 3 000 a 20 000 leva (BGN)], sin poder aportar una prueba válida de dicho aumento. El modo en que se pagó la retribución no se ajusta a las exigencias legales y a la práctica habitual. Las cantidades fueron

abonadas al abogado de la sociedad, que, a su vez, las transfirió a la cuenta de la esposa del demandante, a la que este también tenía acceso. Para determinar el importe adeudado por el demandante, el tribunal encargó un informe pericial contable.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 5 El demandante se opone a la reclamación y sostiene que no se han acreditado debidamente todos los requisitos necesarios para que nazca la responsabilidad con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK. Su alegación principal se basa en la falta de una relación de causalidad entre la retribución que percibía en su condición de órgano de dirección del sujeto pasivo y la falta de fondos para el pago de las deudas de Derecho público, que incluyen también los intereses sobre el IVA correspondiente al mes de diciembre de 2014.
- 6 El demandado sostiene, en esencia, que el demandante, en su condición de órgano de dirección del sujeto pasivo (también en lo que se refiere al IVA), actuó de forma desleal, ya que, durante el período impositivo pertinente, percibió una retribución por un importe, sin que existan pruebas de que se hubiera determinado debidamente. Las cantidades se abonaron en una cuenta del abogado con el que la sociedad había celebrado un contrato de asesoramiento jurídico y este las ingresó en la cuenta de la esposa del demandante, de la que este podía disponer. Según el demandado, las instrucciones dadas por el demandante al jefe de contabilidad del sujeto pasivo constituyen la expresión de un comportamiento desleal. Este último efectuó las operaciones contables para el pago de la remuneración incrementada al demandante sin que existiera ningún fundamento para ello.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 7 Para resolver correctamente el litigio, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario conocer la respuesta del Tribunal de Justicia sobre los límites subjetivos y objetivos de la responsabilidad por el pago efectivo del IVA, admitidos por las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y por el principio de proporcionalidad, en los casos en que se hayan visto perjudicados los intereses financieros de la Unión, en particular cuando el perjuicio consista en que no se pudieron recaudar intereses sobre el IVA no pagado en plazo por el sujeto pasivo debido al comportamiento de una persona física no sujeta al impuesto.
- 8 A efectos de la remisión prejudicial y con vistas a la necesidad de solicitar elementos de interpretación, el órgano jurisdiccional remitente considera, con reservas, que el comportamiento del demandante conlleva la aplicabilidad del instrumento jurídico previsto por el Derecho nacional, a saber, el artículo 19, apartado 2, del DOPK. Asimismo, a efectos de la remisión prejudicial, considera que el demandante en el procedimiento principal ordenó o al menos tuvo conocimiento de la transferencia por parte de un tercero de una cantidad con cargo al patrimonio de la sociedad a una persona física vinculada con él, y que, por

tanto, actuó de forma desleal según el Derecho interno. Debido a la reducción del patrimonio de la sociedad por la suma de dicho importe, no se pagaron los intereses debidos por el IVA, devengados en diciembre de 2014.

- 9 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el Derecho de la Unión permite que una tercera persona física que no está sujeta al impuesto puede ser considerada responsable del IVA no pagado y/o de los intereses impagados por dicho impuesto sobre la base del instrumento jurídico establecido por la disposición nacional del artículo 19, apartado 2, del DOPK.
- 10 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera oportuno recordar que, aunque no se desprenda expresamente de la jurisprudencia nacional, la responsabilidad por los impuestos no pagados es solidaria en virtud del artículo 19, apartado 2, del DOPK, en la medida en que, aunque nazca con posterioridad a la responsabilidad del sujeto pasivo, subsiste hasta la extinción de la deuda tributaria. Su ejecución forzosa es subsidiaria, lo que se desprende del artículo 20 del DOPK. No obstante, la responsabilidad prevista en el artículo 19, apartado 2, del DOPK no exime al deudor originario, que es una persona jurídica sujeta al impuesto en virtud del instrumento jurídico nacional. Por el contrario, por los argumentos que se derivan de la disposición nacional del artículo 21, apartado 3, del DOPK, la extinción de la deuda tributaria conlleva también la desaparición de la responsabilidad del deudor solidario.
- 11 Por otra parte, esta responsabilidad no está vinculada ni es atribuible en modo alguno a actos fraudulentos o abusivos de la persona jurídica sujeta al impuesto, ni siquiera en relación con su actividad económica independiente.
- 12 En realidad, el instrumento jurídico nacional se refiere al comportamiento desleal de una persona física que no tiene la condición de sujeto pasivo a la luz tanto del Derecho nacional como de la Directiva 2006/112. Su relación jurídica con el sujeto pasivo reside en el hecho de que la persona física es o forma parte del órgano de dirección del sujeto pasivo y ejerce funciones operativas y de dirección.
- 13 En efecto, el artículo 9 del Convenio faculta a los Estados miembros a adoptar disposiciones de Derecho interno que vayan más allá de las obligaciones y normas mínimas derivadas de sus disposiciones, con el fin de proteger los intereses financieros de la Unión.
- 14 Por una parte, cuando en el ámbito de la protección de los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros adoptan instrumentos jurídicos nacionales que establecen obligaciones y responsabilidades de los sujetos de Derecho, estos deben respetar el principio de proporcionalidad.
- 15 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente considera que, al establecer instrumentos jurídicos destinados a proteger los intereses financieros de la Unión en materia de IVA, el legislador nacional debe tener en cuenta, además de este principio del Derecho de la Unión, el corpus jurídico armonizado en el ámbito del IVA.

- 16 Cabría sostener que una persona física que no es sujeto pasivo en el sentido de la Directiva no puede ser considerada solidariamente responsable del IVA no pagado por un sujeto pasivo, ya que los Estados miembros no tienen la facultad para adoptar tales instrumentos jurídicos nacionales. Pero también puede sostenerse, por el contrario, que el comportamiento desleal de una persona física que no es sujeto pasivo, pero que está vinculada a una persona jurídica sujeta al impuesto, faculta a los Estados miembros para considerar a la primera persona solidariamente responsable del pago del IVA no abonado por la segunda.
- 17 Sin embargo, aunque se acepte que los Estados miembros están facultados para considerar responsable a una persona física que no es deudora del IVA, ello no lleva, según el órgano jurisdiccional remitente, a la conclusión categórica e inequívoca de que dicha persona es también responsable de los intereses sobre el IVA no pagado en plazo. A primera vista, de una lectura combinada del artículo 273 y del considerando 44 de la Directiva 2006/112, se desprende que las medidas y los instrumentos jurídicos que los Estados miembros pueden introducir para proteger sus intereses y, por tanto, también los intereses financieros de la Unión en materia de IVA se limitan a la posibilidad de hacer responsable a la persona que actúa de forma desleal únicamente por el IVA no pagado, pero no también por los intereses de demora. Esta conclusión se ajusta a una interpretación puramente literal y restrictiva del tenor del artículo 273, en relación con el considerando 44 de la Directiva 2006/112. Pero también es razonable considerar que la deslealtad del tercero no sujeto al impuesto es razón suficiente para que responda también o únicamente por los intereses correspondientes al IVA no pagado en plazo. En ambos casos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si, en tales circunstancias, procede tener en cuenta el principio de proporcionalidad y determinar sus efectos.
- 18 Por último, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si, al aplicar el instrumento jurídico nacional que genera la responsabilidad solidaria de un tercero no sujeto al impuesto por intereses correspondientes al IVA no pagado en plazo, se vulnera el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión si el pago fuera de plazo de la deuda del IVA y, por tanto, el motivo del devengo de intereses por dicha deuda no se deriva del comportamiento desleal del tercero persona física no sujeta al impuesto, sino del comportamiento de otro sujeto o de la realización de circunstancias objetivas.
- 19 Por consiguiente, sería útil que el órgano jurisdiccional remitente obtuviera una respuesta con orientaciones interpretativas a la cuestión de si el instrumento jurídico previsto en la disposición nacional del artículo 19, apartado 2, del DOPK es admisible en el ámbito armonizado del IVA cuando su aplicación hace responsable solidario *post factum* a una persona física que no es sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 2006/112 y no es el deudor originario del IVA, pero que está vinculada a dicho sujeto pasivo, y el retraso en el pago o el impago del IVA se deriva de su comportamiento desleal.

- 20 Además, sería útil que el órgano jurisdiccional remitente obtuviera una respuesta con orientaciones interpretativas a la cuestión de si, en el marco de la interpretación del artículo 9 del Convenio y del artículo 273 de la Directiva 2006/112, habida cuenta del principio de proporcionalidad, el instrumento jurídico previsto en la disposición nacional del artículo 19, apartado 2, del DOPK es aplicable y admisible en lo que respecta a los intereses sobre el IVA no pagado en plazo.
- 21 Por último, sería útil que el órgano jurisdiccional remitente obtuviera una respuesta del Tribunal de Justicia con orientaciones interpretativas a la cuestión de si la disposición nacional del artículo 19, apartado 2, del DOPK, cuando se aplica únicamente a los intereses sobre el IVA, es contraria al principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión si el retraso en el pago del IVA que dio lugar al devengo de los intereses correspondientes no se debe al comportamiento de la persona física no sujeta al impuesto, sino al comportamiento de otra persona o a la realización de circunstancias objetivas.

DOCUMENTO DE TRABAJO