

Asunto C-4/20**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:**

7 de enero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

16 de diciembre de 2019

Recurrente en casación:

«Alti» OOD

Recurrida en casación:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y gestión tributaria y de la seguridad social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación)

Objeto del procedimiento principal

Impugnación de una liquidación complementaria en la que se responsabiliza a la destinataria de una entrega de ser deudora solidaria del impuesto sobre el valor añadido no pagado por el suministrador, incrementado en los intereses de demora adeudados por este.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión; artículo 267 TFUE, apartado 1, letra b)

Cuestiones prejudiciales

- 1) El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de proporcionalidad ¿deben interpretarse en el sentido de que la responsabilidad solidaria de una persona registrada, destinataria de una entrega imponible, por el impuesto sobre el valor añadido impagado por su suministrador, además de la deuda principal del suministrador (la deuda del impuesto sobre el valor añadido) incluye también la obligación accesorio de resarcir el daño causado por la mora en un importe correspondiente al interés legal sobre la deuda principal, que debe calcularse desde la constitución en mora del deudor hasta que se adopte la liquidación complementaria por la que se declare la responsabilidad solidaria o hasta que se produzca el pago de la deuda?
- 2) ¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva 2006/112 y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social), conforme a la cual la responsabilidad de un tercero por deudas impagadas de un sujeto pasivo incluye los impuestos y los intereses?

Jurisprudencia y disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 193 y 205.

Sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04 (EU:C:2006:309), en particular los apartados 28 a 33.

Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), en particular los apartados 19 a 22.

Sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), en particular el apartado 85.

Sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), en particular los apartados 19 a 22.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), en particular su artículo 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK»), en particular sus artículos 14 y 16.

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (Ley de obligaciones y contratos; en lo sucesivo, «ZZD»), en particular sus artículos 121, 122 y 126.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 «Alti» OOD es una sociedad de responsabilidad limitada búlgara.
- 2 En 2014, «Alti» OOD (en lo sucesivo, además, «destinataria») adquirió de la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada búlgara «Fotomag» EOOD (en lo sucesivo, además, «suministradora») una cosechadora «CLAAS Lexion 570 T», un tractor «John Deere 8420», así como un carro «CLAAS 7190». «Fotomag» EOOD emitió a nombre de «Alti» OOD las siguientes facturas correspondientes a las entregas efectuadas: (por la cosechadora) de 11 de abril de 2014, con una base imponible de 284 000 leva (BGN) e impuesto sobre el valor añadido de 56 800 BGN; (por el tractor) también de 11 de abril de 2014, con una base imponible de 166 000 BGN e impuesto sobre el valor añadido de 32 200 BGN, así como (por el carro) de 8 de mayo de 2014, con una base imponible de 7 500 BGN e impuesto sobre el valor añadido de 1 500 BGN. La destinataria transfirió los importes a una cuenta bancaria de la suministradora y ejerció su derecho a deducción de las cuotas soportadas. La destinataria registró las facturas en su libro de registro de compras y las declaró en sus liquidaciones de impuestos correspondientes a los periodos impositivos de abril de 2014 y junio de 2014.
- 3 Según consta en una factura de 10 de abril de 2014, la suministradora, por su parte, había adquirido la maquinaria agrícola de SJB Traktors Ltd (Gran Bretaña). A raíz de una inspección tributaria realizada a «Fotomag» EOOD, el 27 de junio de 2016 se adoptó en su contra una liquidación complementaria en la que se hizo constar que la empresa había declarado las adquisiciones intracomunitarias en el período impositivo de abril de 2014 y que había calculado el impuesto sobre el valor añadido desglosado en las dos primeras facturas emitidas a «Alti» OOD. Como consecuencia de ello procedía pagar por dicho período impositivo un importe de 86 680 BGN en concepto de impuesto sobre el valor añadido. De dicho importe, la suministradora seguía adeudando la cantidad de 86 211,82 BGN en el momento de adoptarse la liquidación complementaria. Por el mes de mayo de 2014 declaró en concepto de impuesto sobre el valor añadido la cantidad de 1 500 BGN, que había desglosado en la tercera factura emitida a «Alti» OOD. Sin embargo, no abonó dicho impuesto.
- 4 Se ordenó realizar una inspección tributaria también a la destinataria. El 23 de febrero de 2018, las autoridades competentes en materia de recaudación adoptaron una liquidación complementaria en contra de «Alti» OOD, en la que se le declaró deudora solidaria, con arreglo al artículo 177 de la ZDDS, del impuesto sobre el valor añadido que «Fotomag» EOOD había desglosado en las tres facturas

emitidas a su nombre pero que no había pagado. Se le reclamaba lo siguiente: por el período impositivo de abril de 2014, un importe de 86 211,82 BGN más intereses de demora de 33 123,83 BGN correspondientes al período comprendido entre el 15 de mayo de 2014 y el 23 de febrero de 2018, así como, por el período impositivo de mayo de 2014, un importe de 1 500 BGN más intereses de demora de 563,08 BGN correspondientes al período comprendido entre el 15 de junio de 2014 y el 23 de febrero de 2018.

- 5 «Alti» OOD reclamó contra la liquidación complementaria. Al no quedar satisfecha con el resultado del procedimiento administrativo, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución administrativa ante el Administrativen sad Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv, Bulgaria). El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo que conoció del asunto desestimó el recurso por infundado por los siguientes motivos:

5.1. En los períodos relevantes, en los que se produjeron las entregas imponibles, la suministradora y la destinataria estaban registradas conforme a la ZDDS. La destinataria ejerció su derecho a deducción de las cuotas soportadas en relación con las facturas que la suministradora le había emitido. La suministradora no abonó al Tesoro Público el impuesto sobre el valor añadido adeudado por las entregas. Las partes discuten sobre si la destinataria sabía o debía haber sabido que su suministradora no iba a abonar el impuesto sobre el valor añadido.

5.2. El artículo 177, apartado 3, de la ZDDS establece una presunción *iuris tantum* de conocimiento de esta circunstancia. Las pruebas practicadas en el procedimiento demuestran que «Alti» OOD sabía que su suministradora no iba a cumplir con su obligación de abonar el impuesto sobre el valor añadido. Esto es así por cuanto las relaciones efectivas entre «Alti» OOD y «Fotomag» EOOD exceden de unas relaciones comerciales normales entre suministradora y destinataria y tienen la finalidad de eludir la ley. En el presente asunto, la consecuencia jurídica pretendida, no permitida por la ley, consistía en deducir las cuotas soportadas del impuesto en lugar de declarar una adquisición intracomunitaria y realizar una operación con resultado «cero» en lo que respecta a la deducción de las cuotas soportadas. Los representantes de ambas empresas conocían este hecho.

5.3. «Alti» OOD celebró un contrato sobre la entrega de maquinaria agrícola con una empresa que no había ejercido anteriormente tal actividad y que no tenía experiencia en este ámbito. La suministradora no disponía de los recursos necesarios para adquirir la maquinaria que pretendía vender a «Alti» OOD, sino que los había tomado prestados de «Sunvision» AD, una sociedad cuyo director ejecutivo era el gerente de «Alti» OOD y cuyo accionista era el gerente de la suministradora. El gerente de «Alti» OOD acordó también el transporte. Además, las transferencias bancarias en la cadena «Sunvision» AD — «Fotomag» EOOD, «Sunvision» AD — «Alti» OOD — «Fotomag» EOOD — «Sunvision» AD se realizaron por la misma persona, que había recibido mandato de cada una de las tres empresas. Esta persona también llevaba la contabilidad de «Alti» OOD y de la

suministradora, así como de «Bultrans 73» EOOD, a través de cuyo correo electrónico se acordó la realización del transporte.

5.4. El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo concluyó que, en el marco de la responsabilidad solidaria, procedía pagar intereses de demora. Esto es así por no quedar excluida la aplicación del artículo 16, apartado 3, del DOPK y puesto que en esta disposición se establece expresamente que el responsable del pago de las deudas de un sujeto pasivo es responsable de pagar los impuestos y las cotizaciones legales a la seguridad social, así como los intereses y los gastos generados por su cobro. La responsabilidad solidaria del artículo 177, apartado 1, de la ZDDS no se limita al importe del «impuesto adeudado e impagado». La mora del suministrador constituye en mora también al destinatario.

6. Contra la sentencia del Administrativen sad Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv) «Alti» OOD interpuso recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria; en lo sucesivo, «VAS»). El VAS considera que para dirimir el litigio es preciso interpretar el artículo 205 de la Directiva 2006/112, por lo que plantea al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

7. En el marco de la inspección tributaria realizada a «Alti» OOD, las autoridades competentes en materia de recaudación comprobaron lo siguiente: Primero, la adquisición de los bienes por parte de «Fotomag» EOOD fue financiada por una tercera sociedad, a saber, «Sunvision» AD, cuyos socios son los gerentes de «Fotomag» EOOD y de «Alti» OOD. Segundo, el transporte de la cosechadora desde Gran Bretaña se organizó a través de la dirección de correo electrónico de «Bultrans 73» EOOD, cuyo gerente y representante legal es el gerente de «Alti» OOD. Tercero, la misma persona lleva la contabilidad de «Fotomag» EOOD y de «Alti» OOD y ambas sociedades han atribuido amplias facultades a esta persona, entre ellas, la facultad de disponer de sus cuentas bancarias y de presentar sus declaraciones del impuesto sobre el valor añadido de conformidad con la ZDDS.
8. Estas comprobaciones motivaron que las autoridades competentes en materia de recaudación concluyeran que la adquisición de maquinaria agrícola por parte de «Fotomag» EOOD a través de una adquisición intracomunitaria fue organizada por «Alti» OOD para hacer un uso abusivo del impuesto sobre el valor añadido. Añaden que la destinataria tenía conocimiento de que la suministradora no iba a pagar el impuesto sobre el valor añadido que debía abonar de conformidad con las facturas que había emitido. Las autoridades competentes en materia de recaudación consideran que la operación en cuestión realizada entre «Fotomag» EOOD y «Alti» OOD elude la ley. Por esta razón es aplicable la presunción legal del conocimiento, que, a su vez, es necesaria para que concurra la responsabilidad solidaria de la destinataria de las entregas con arreglo al artículo 177 de la ZDDS.

- 9 «Alti» OOD alega que no se ha demostrado que concurra la circunstancia subjetiva del artículo 177 de la ZDDS, a saber, el conocimiento de que la suministradora no iba a abonar el impuesto sobre el valor añadido. Para que exista conocimiento, ha de demostrarse que el gerente de la sociedad lo tenía.
- 10 Además, «Alti» OOD alega que, de manera análoga a la responsabilidad por deudas ajenas, no se deben intereses de demora por el período comprendido entre el vencimiento de la deuda del impuesto sobre el valor añadido y la adopción de la liquidación complementaria. La destinataria de una entrega imponible no adeuda el impuesto sobre el valor añadido, de modo que no ha incumplido ninguna obligación de abonar dicho impuesto dentro del plazo establecido en la ZDDS. La responsabilidad del destinatario de una entrega imponible establecida en el artículo 177 ZDDS no incluye los intereses de demora.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 11 El órgano jurisdiccional remitente examina la cuestión principal discutida sobre el carácter aplicable de la responsabilidad solidaria del destinatario con arreglo al artículo 177 de la ZDDS y el alcance de dicha responsabilidad. De conformidad con esta disposición, la persona registrada que sea destinataria de una entrega o servicio imponibles es responsable del pago del impuesto adeudado e impagado por otra persona registrada, siempre que se haya ejercido el derecho a deducción de la cuota soportada que esté en relación directa o indirecta con el impuesto adeudado e impagado. La responsabilidad nace cuando la persona registrada sabía o debería haber sabido que no se iba a abonar el impuesto.
- 12 El Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) considera que esta disposición de la ZDDS búlgara es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con el artículo 205 de la Directiva 2006/112, teniendo en cuenta las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309). De la propia naturaleza de la responsabilidad solidaria del artículo 205 de la Directiva 2006/112 se desprende que cada deudor es responsable del importe íntegro de la deuda y que, en principio, el acreedor es libre de exigir el pago de la deuda a uno o a varios deudores de su elección.
- 13 Para determinar el alcance de esta responsabilidad solidaria, el legislador búlgaro no ha establecido expresamente en el artículo 177 de la ZDDS que, además del impuesto impagado, el destinatario de la entrega adeude también los intereses de demora a partir del vencimiento del impuesto. Antes bien, conforme al artículo 177, apartado 1, de la ZDDS, la responsabilidad del destinatario está limitada al importe del impuesto adeudado por la entrega y que el sujeto pasivo no ha pagado, siempre que el destinatario haya ejercido su derecho a deducir las cuotas soportadas en ese importe. Sin embargo, de otras disposiciones del Derecho nacional (en particular del artículo 16, apartado 3, del DOPK y del artículo 126,

apartado 3, de la ZZD) cabe extraer argumentos a favor de que la responsabilidad solidaria es más amplia en el caso de autos.

- 14 Habida cuenta de que la jurisprudencia búlgara no es uniforme en este aspecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la respuesta acertada que ha de darse a la cuestión en el presente asunto.
- 15 Según la primera línea jurisprudencial nacional, los deudores solidarios responden, con arreglo al artículo 177 de la ZDDS, por las deudas del sujeto pasivo. Según el Derecho búlgaro, en los supuestos previstos en la ley, están obligados a pagar el impuesto que el sujeto pasivo no ha abonado dentro de plazo. El artículo 16, apartado 3, del DOPK establece expresamente que la responsabilidad de un tercero (que no es el sujeto pasivo) incluye el impuesto y las cotizaciones legales a la seguridad social, así como los intereses y los gastos generados por su cobro. Por lo tanto, la responsabilidad solidaria del artículo 177 de la ZDDS no está limitada al importe del impuesto adeudado e impagado. El efecto relativo de la responsabilidad solidaria, típico de las relaciones obligacionales, no es aplicable a las deudas de carácter público, de modo que la mora de uno de los deudores solidarios constituye en mora también a los demás. Por consiguiente, el destinatario de la entrega responde solidariamente no solo de la deuda principal del suministrador (la deuda correspondiente al impuesto sobre el valor añadido), sino también de la obligación accesorio de resarcir el daño causado por la mora en un importe correspondiente al interés legal aplicable a la deuda principal desde la constitución en mora hasta que se produzca el pago de la deuda.
- 16 Conforme a la segunda línea jurisprudencial nacional, la responsabilidad del artículo 177 de la ZDDS es una forma especial de responder solidariamente por una persona registrada conforme a la ZDDS que se produce cuando concurren los hechos complejos establecidos en dicha disposición. La esencia de la responsabilidad radica en que nace la obligación de una persona registrada de pagar una deuda del impuesto sobre el valor añadido de otra persona registrada. El artículo 177 de la ZDDS constituye una norma especial con respecto al artículo 16, apartado 3, del DOPK. Al prever la responsabilidad solidaria de una persona distinta del suministrador, el artículo 177 de la ZDDS establece una excepción al principio general. La disposición limita la responsabilidad expresamente al «impuesto adeudado e impagado». En cuanto excepción, ha de aplicarse conforme a su sentido exacto.
- 17 En la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se encuentra respuesta a la cuestión de si, habida cuenta de la esencia de la responsabilidad solidaria y teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad, es conforme con el Derecho de la Unión una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del DOPK, que establece que dicha responsabilidad comprende también los intereses de demora. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera necesaria la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 y, en particular, de su artículo 205. Con arreglo al artículo 267 TFUE, apartado 1,

letra b), plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la petición de decisión prejudicial con las cuestiones prejudiciales antes expuestas.

DOCUMENTO DE TRABAJO