

Asunto C-709/22**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:**

17 de noviembre de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de septiembre de 2022

Parte recurrente:

Syndyk masy upadłości A (Administrador concursal de A)

Parte recurrida:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Agencia Tributaria de Breslavia, Polonia)

Objeto del procedimiento principal

Denegación por parte de la autoridad tributaria de la autorización a un administrador concursal para transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado)

Objeto y fundamento jurídico de las cuestiones prejudiciales

Conformidad con el Derecho de la Unión de las disposiciones y de la práctica nacionales, relativas a la transferencia de los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado), en el contexto del Derecho concursal — Artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se autoriza a Polonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2019, L 51, p. 19), las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 112»), en especial, sus artículos 395 y 273, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad en el sentido de que se oponen a una disposición y a una práctica nacionales que, en las circunstancias del litigio de que se trata, impiden que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado) a la cuenta bancaria indicada por este?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2007/C 303/01; DO 2007, L 303, p. 1; en lo sucesivo, «la Carta») —derecho a la propiedad—, en relación con los artículos 51, apartado 1, y 52, apartado 1, de la Carta, en el sentido de que se oponen a una disposición y a una práctica nacionales que, en las circunstancias del litigio de que se trata, al impedir que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado), provocan, en consecuencia, que queden bloqueados en la citada cuenta del IVA los fondos financieros que son propiedad de un sujeto pasivo concursado y, por consiguiente, impiden al administrador concursal cumplir sus obligaciones durante el procedimiento concursal?
- 3) ¿Deben interpretarse el principio del Estado de Derecho resultante del artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (Dz. U. de 2007, n.º 90, posición 864/30; en lo sucesivo, «TUE») y el principio de seguridad jurídica que supone la realización de aquel, el principio de cooperación leal resultante del artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de buena administración resultante del artículo 41, apartado 1, de la Carta, habida cuenta del contexto y de los objetivos de la Decisión 2019/310 del Consejo y de las disposiciones de la Directiva 112, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, al impedir que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado), pretende desvirtuar los objetivos de un procedimiento concursal, para el que, según ha determinado el tribunal concursal, tienen competencia los órganos jurisdiccionales polacos a efectos del artículo 3, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia (texto refundido; DO 2015, L 141, p. 19) y, en consecuencia, genera una situación a resultas de la cual, a raíz de la aplicación de una medida nacional

inadecuada, se favorece a la Hacienda Pública como acreedor, a expensas del conjunto de los acreedores?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

TUE: artículos 2, 4, apartado 3, y 6, apartado 1

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»): artículos 6, apartado 3, 17, apartado 1, 41, apartado 1, 51, apartado 1, y 52, apartado 1

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»): considerando 4, artículos 273 y 395, apartado 1

Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se autoriza a Polonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Decisión 2019/310»): considerandos 4, 7, 11 y 12; artículos 1 y 3

Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia (texto refundido): considerandos 3 a 5; artículo 3, apartado 1

Disposiciones del Derecho nacional invocadas

Ustawa z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług [Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios, de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2021, posición 685, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)]:

- Artículo 106e, apartado 1, punto 18a:

Las facturas deberán contener: [...]

en el caso de las facturas cuyo importe total supere la cantidad de 15 000 eslotis [(PLN)] o su equivalente en moneda extranjera y que tengan por objeto una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor del sujeto pasivo a las que se refiere el anexo n.º 15 de la Ley, la mención «mecanismo de pago fraccionado» [...]

- Artículo 108a, apartado 1:

Los sujetos pasivos que hayan recibido una factura en la que conste la cuota del impuesto podrán aplicar el mecanismo de pago fraccionado al pagar el importe debido resultante de dicha factura.

- Artículo 108a, apartado 1a:

Al pagar el importe por los bienes o los servicios adquiridos mencionados en el anexo n.º 15 de la Ley, documentados mediante una factura cuyo importe total supere la cantidad de 15 000 PLN o su equivalente en moneda extranjera, los sujetos pasivos deberán aplicar el mecanismo de pago fraccionado. [...]

- Artículo 108a, apartado 2:

La aplicación del mecanismo de pago fraccionado consistirá en que: 1) el pago del importe correspondiente a la totalidad o a una parte de la cuota del impuesto resultante de la factura recibida se ingresará en la cuenta del IVA; 2) el pago de la totalidad o de una parte del importe correspondiente al valor neto de la venta resultante de la factura recibida se ingresará en una cuenta bancaria o en una cuenta de una caja cooperativa de ahorros y crédito, asociada a una cuenta del IVA, o se liquidará de otro modo.

- Artículo 108b, apartado 1:

A solicitud del sujeto pasivo, el responsable de la administración tributaria expedirá, mediante resolución, la autorización para transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA indicada por el sujeto pasivo a la cuenta bancaria o a la cuenta de una caja cooperativa de ahorros y crédito indicada por este, asociada a esa cuenta del IVA.

- Artículo 108b, apartado 2:

En la solicitud, el sujeto pasivo especificará el importe de los fondos depositados en la cuenta del IVA que debe transferirse.

- Artículo 108b, apartado 3:

El responsable de la administración tributaria dictará una resolución en el plazo de 60 días desde la recepción de la solicitud. En la resolución, el responsable de la administración tributaria determinará el importe de los fondos que debe transferirse.

- Artículo 108b, apartado 5, punto 1:

El responsable de la administración tributaria denegará, mediante resolución, la autorización para transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA cuando el sujeto pasivo tenga deudas en concepto de los impuestos y derechos mencionados en el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de la ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 - Prawo bankowe (Ley del Derecho Bancario, de 29 de agosto de 1997), por el importe correspondiente a dicha deuda y a los intereses de demora [...]

- Artículo 108e:

Los sujetos pasivos que lleven a cabo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios a las que se refiere el anexo n.º 15 de la Ley, así como los sujetos pasivos que adquieran dichos bienes o servicios, deberán disponer de la cuenta de liquidación mencionada en el artículo 49, apartado 1, punto 1, de la [Ley del Derecho Bancario] o de una cuenta nominativa en una caja cooperativa de ahorros y crédito abierta en relación con la actividad económica desarrollada, expresada en moneda polaca.

Ustawa z 29.08.1997 Prawo bankowe [Ley del Derecho Bancario, de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 2020, posición 1896, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del Derecho Bancario»)]:

- Artículo 62a, apartado 1:

Para la cuenta de liquidación, el banco mantendrá una cuenta del IVA;

- Artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a):

Podrán hacerse cargos en la cuenta del IVA exclusivamente para efectuar pagos a favor de la administración tributaria en concepto: (-) del impuesto sobre los bienes y servicios [...]; (-) del impuesto sobre sociedades [...]; (-) del impuesto sobre la renta de las personas físicas [...]; (-) del impuesto especial [...]; (-) de los derechos de aduana [...]

- Artículo 62d, apartado 1, punto 1:

Los fondos depositados en la cuenta del IVA no son embargables con arreglo a un título ejecutivo judicial o administrativo relativo a una ejecución o un embargo preventivo de deudas distintas a las mencionadas en el artículo 62b, apartado 2, punto 2.

Ustawa z 28.02.2003 Prawo upadłościowe [Ley Concursal, de 28 de febrero de 2003 (Dz. U. de 2020, posición 1228, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley Concursal»)]:

- Artículo 342, apartado 1, punto 2:

Las deudas que deban satisfacerse con cargo a los fondos de la masa activa del concurso se dividirán en las siguientes categorías: [...] categoría segunda- otras deudas, que no puedan satisfacerse en otras categorías, en especial los impuestos y otros tributos públicos, así como el resto de deudas en concepto de cotizaciones a la seguridad social;

- Artículo 343, apartado 1:

De la masa activa se satisfarán en primer lugar los gastos del procedimiento y, si los fondos de la masa lo permiten, también otras obligaciones de la masa activa [...].

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal y alegaciones esenciales de las partes

- 1 El administrador concursal solicitó a la autoridad tributaria de primera instancia la transferencia de los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo concursado a la cuenta de la masa activa. Señaló que los fondos tenían que ingresarse en la cuenta del ayuntamiento para pagar el impuesto sobre bienes inmuebles.
- 2 El administrador concursal indicó que, desde la fecha de la declaración del concurso de acreedores, la sociedad no tenía deudas impagadas con la Hacienda Pública. Los fondos de la cuenta del IVA habían ido depositándose durante el procedimiento concursal. Aclaró que era pacífico que los créditos comunicados por otra autoridad tributaria se referían a la situación anterior a la declaración del concurso de acreedores y habían sido incluidos en el pasivo. Recordó que todos los créditos ostentados por organismos de Derecho público son satisfechos, conforme a la normativa, en el marco de la categoría segunda, junto a otros créditos que no son de Derecho público. Por tanto, los organismos de Derecho público son tratados en condiciones de igualdad con el resto de los acreedores del sujeto pasivo concursado. En relación con la satisfacción de los acreedores del concursado, las disposiciones de la Ley Concursal constituyen una *lex specialis* respecto de las disposiciones de la Ley del IVA y de la Ley del Derecho Bancario. Por ello, no existe en el concurso de acreedores la posibilidad de que la autoridad tributaria se satisfaga en cierto modo «automáticamente» a partir de una cuenta del IVA separada cuando subsista una deuda tributaria del sujeto pasivo. Así pues, los fondos depositados en la cuenta del IVA son propiedad del sujeto pasivo. Por último, señaló que, ante la falta de supuestos excluyentes, es decir, de deudas en concepto de los impuestos y derechos mencionados en el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de la Ley del Derecho Bancario, quedaba acreditada la pertinencia de la solicitud.
- 3 La autoridad tributaria de primera instancia denegó emitir la citada autorización. Invocó el tenor del artículo 108b, apartados 1 y 5, de la Ley del IVA y el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de la Ley del Derecho Bancario, subrayando que, dado que, en la fecha de emisión de la resolución, la sociedad en concurso de acreedores tenía deudas en concepto del IVA y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, siendo estas superiores al importe cuya transferencia solicitaba el administrador concursal, se cumplía el requisito del artículo 108b, apartado 5, punto 1, de la Ley del IVA y procedía denegar la transferencia de los fondos. Según dicha autoridad, el legislador ha determinado el fin para el cual pueden destinarse los fondos depositados en la cuenta del IVA. La declaración del concurso de acreedores no influye en el estatuto tributario del sujeto pasivo, puesto que la sociedad en concurso de acreedores sigue siendo sujeto pasivo, con la única diferencia de que es el administrador concursal quien adopta y emprende las actuaciones en nombre de aquella. La Ley del IVA constituye una norma especial respecto de la norma general de la Ley Concursal.

- 4 La autoridad de recurso confirmó la resolución de la autoridad de primera instancia e hizo suyos los argumentos contenidos en esta. Subrayó que, si bien los fondos depositados en la cuenta del IVA son propiedad del sujeto pasivo, uno de los supuestos que permiten denegar la autorización es que el sujeto pasivo tenga deudas en concepto de impuestos. El importe de los fondos depositados en la cuenta del IVA es, en esencia, la cuota del impuesto resultante de las facturas del IVA pagadas por los clientes. Por tanto, no pueden tratarse ese importe y dichos fondos de igual modo que un pago en exceso que la autoridad tributaria puede imputar a cuenta de las deudas.
- 5 En el recurso contencioso administrativo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), la recurrente solicitó la anulación de la resolución de la autoridad de recurso.

Motivación de la remisión

Motivación de la primera cuestión prejudicial

- 6 Las dudas del órgano jurisdiccional remitente versan sobre la adecuación de la adopción y los límites de la aplicación de una medida nacional como el mecanismo de pago fraccionado, establecido para combatir el fraude en materia del IVA.
- 7 El mecanismo de pago fraccionado ha sido regulado en el sistema jurídico polaco mediante las disposiciones de la Ley del IVA y de la Ley del Derecho Bancario. Su adopción de forma obligatoria se fundó en las disposiciones de la Decisión 2019/310. Dicho mecanismo introduce la necesidad de escindir el pago de la cuota del IVA y el pago de la base imponible devengadas. Si el proveedor o prestador están incluidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del pago fraccionado, estarán obligados a disponer, además de una cuenta bancaria normal, de una cuenta del IVA separada, bloqueada. Dicha cuenta separada puede utilizarse exclusivamente para cobrar el IVA a los clientes y para pagar el IVA a los proveedores/prestadores, así como para saldar otras deudas de Derecho público, pero únicamente a la Hacienda Pública del Estado. En dicho caso, el adquirente suele pagar al proveedor/prestador del servicio la base imponible en una cuenta bancaria normal, mientras el IVA devengado en concepto de la operación se abona en la cuenta del IVA bloqueada. Esta forma de pago resulta exclusivamente de la voluntad del pagador y no tiene lugar de forma automática. La liberación de los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo exige la autorización de la autoridad tributaria. La legislación nacional contempla también los requisitos y el plazo para la denegación de la liberación de esos fondos.
- 8 Al solicitar una excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva del IVA, Polonia señaló que el mecanismo de pago fraccionado obligatorio eliminaría

el fraude en el IVA, y la Comisión aceptó esa postura, reconociendo que dicha medida es proporcional al fin consistente en la lucha contra la evasión fiscal.

- 9 La excepción se otorgó de forma temporal hasta el 28.02.2022 mediante la Decisión 2019/310. Del tenor del artículo 1 de la Decisión se deduce que la excepción se refiere al artículo 226 de la Directiva del IVA. Se trata de introducir un requisito especial en las facturas, a saber, la mención «mecanismo de pago fraccionado». Lo anterior quedó reflejado en la redacción del artículo 106e, apartado 1, punto 18a, de la Ley del IVA.
- 10 A su vez, el artículo 206 de la Directiva del IVA dispone que los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración del IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o recibir pagos a cuenta.
- 11 La primera duda del órgano jurisdiccional remitente consiste en determinar si la medida nacional constituye una excepción al artículo 206 de la Directiva del IVA y, por ello, requiere de la correspondiente notificación con arreglo al artículo 395 de la Directiva del IVA. Ello es tanto más relevante cuanto que la falta de notificación constituye un vicio de procedimiento y, en consecuencia, supone la inaplicabilidad de las disposiciones contra los particulares (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 04.02.2016, procedimiento penal entablado contra Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, apartado 67).
- 12 Del tenor del artículo 206 de la Directiva del IVA resulta que el sujeto pasivo está obligado a abonar el IVA no después de cada operación imponible, sino tras el transcurso de cada período impositivo. Por ello, el importe neto del IVA, mencionado en la primera frase de dicha disposición, se obtiene por el sumatorio del impuesto devengado de todas las operaciones imponibles, realizadas más tarde durante el período impositivo, del cual se deduce el impuesto abonado en concepto de todas las operaciones realizadas antes durante ese mismo período. Por tanto, los pagos recibidos antes de los clientes deberían quedar a la plena disponibilidad del sujeto pasivo. Ello no sucede en el caso de la cuenta del IVA. Se produce un bloqueo de los fondos y ello antes de que surja la obligación de Derecho público en el IVA por el importe de la obligación máxima en ese caso, por el total de los importes del IVA abonados bajo ese concepto. Por el contrario, para utilizar los fondos propios para un fin distinto, que no sea el pago de las citadas obligaciones de Derecho público, el profesional necesita la autorización del organismo de Derecho público, para la cual el plazo asciende a 60 días, incluso cuando no existan deudas de Derecho público. Ciertamente, la posibilidad contemplada en la frase segunda del artículo 206 de la Directiva del IVA, de cobrar pagos a cuenta, permite requerir un pago anticipado de una parte del importe neto del IVA calculado para todo el período impositivo. La expresión «pago a cuenta» implica, en efecto, el pago parcial de un importe que se adeudará posteriormente, es decir, el importe neto del IVA calculado sobre la totalidad del período impositivo. Sin embargo, resulta difícil considerar que el importe del IVA

pagado al proveedor de una operación individual por el adquirente constituye el citado pago a cuenta (véanse la sentencia del Tribunal de Justicia de 9.09.2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, apartado 33, y las conclusiones de H. Saugmandsgaard Øe de 18.03.2021 presentadas en este asunto, EU:C:2021:222, puntos 111 y 112).

- 13 Sin embargo, ni Polonia ni la Comisión han señalado que la excepción se refiera también al artículo 206 de la Directiva del IVA.
- 14 Por consiguiente, el mecanismo de pago fraccionado puede calificarse como las llamadas otras obligaciones que los Estados miembros estimen necesarias para prevenir el fraude fiscal en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA. El artículo 273 de la Directiva del IVA atribuye a los Estados miembros un margen de discrecionalidad para elegir las medidas que pueden adoptar, entre otras cuestiones, para prevenir el fraude. No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal (sentencias del Tribunal de Justicia de 17.05.2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, apartado 41; de 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 35, y de 8.05.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartados 38 y 39).
- 15 La evasión o la elusión fiscal constituyen un elemento indisoluble del sistema común del IVA, por lo que la lucha contra estas se ha convertido en un fin reconocido y apoyado por la Directiva del IVA (véase, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 21.05.2021, ALTI OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Los Estados miembros pueden introducir en su sistema jurídico medidas nacionales especiales que sirvan, entre otros, para alcanzar ese fin. Sin embargo, las medidas adoptadas a este respecto no pueden exceder de aquello que sea necesario para su consecución. Conforme al principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 18.12.1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 46, y de 27.09.2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 52). Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véase la citada sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Molenheide y otros, EU:C:1997:623, apartado 47, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de 11.05.2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 30). En particular, dichos fondos no pueden utilizarse de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 50; de 21.03.2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado

52, y de 21.06.2012, Mahageben, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57).

- 16 El mecanismo de pago fraccionado es un experimento que tiene por objeto luchar contra el fraude relativo al IVA. El 29.04.2021 Polonia presentó el informe sobre el impacto de la medida en cuestión sobre el nivel de fraude en el ámbito del IVA y sobre los sujetos pasivos afectados (considerando 12 y artículo 2 de la Decisión 2019/310 del Consejo), cuyo contenido desconoce el órgano jurisdiccional remitente. Mediante la Decisión de Ejecución (UE) 2022/559 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 en lo que respecta a la autorización concedida a Polonia para continuar aplicando la medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2022, L 108, p. 51), se prolongó la aplicación de la medida nacional hasta el 28.02.2025.
- 17 De ninguno de los documentos puestos a disposición del órgano jurisdiccional remitente, presentados a la Comisión, resulta que Polonia haya presentado el informe sobre los efectos del mecanismo de pago fraccionado en el contexto del Derecho concursal. Ello es tanto más relevante cuanto que dicha medida puede llevar a consecuencias negativas, consistentes en la falta de consecución de los principales fines del procedimiento concursal y, por tanto, tener un impacto sistemático y real sobre las entidades que se encuentran en concurso de acreedores (sujetos pasivos del IVA) y sus acreedores, privilegiando a la Hacienda Pública a expensas del conjunto de los acreedores.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente alberga serias dudas acerca de si la medida citada y la práctica que guarda relación con su aplicación van más allá del objetivo de la lucha contra el fraude en materia del IVA, objetivo que resulta tanto del tenor de los artículos 273 y 395 de la Directiva del IVA como de la Decisión 2019/310.
- 19 El Tribunal de Justicia, en la sentencia de 11.07.1988, Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138 y 139/86, EU:C:1988:383, llamó la atención de que la expresión evasión fiscal comprende el fraude fiscal. Este, por su parte, incluye un elemento intencional (apartado 21 de la sentencia). Los fraudes fiscales son prácticas mediante las cuales el sujeto pasivo pretende eludir sus obligaciones jurídicas con medios engañosos. Se trata de una infracción directa e intencionada del Derecho tributario, consistente en una elusión fraudulenta de la exacción o del pago de una parte o de la totalidad del impuesto. En el IVA la conducta del sujeto pasivo pretende eludir el impuesto, la cual directa y abiertamente infringe las disposiciones del Derecho tributario. Se trata de conductas tales como la ocultación del objeto de imposición y por ello la no declaración del impuesto, la aplicación de tipos reducidos, la falta deliberada de pago del impuesto, la emisión de facturas falsas, etc. (véase, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 7.12.2010, procedimiento penal entablado contra R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 49 y jurisprudencia citada).

- 20 Resulta dudoso determinar si la obtención de la citada autorización de la autoridad tributaria se encuentra dentro de los límites del objeto señalado. Esa solución *de facto* limita que el profesional disponga de sus fondos, ordenando aun que los fondos obtenidos del IVA se destinen a las obligaciones de Derecho público elegidas por el legislador, incluso antes de que surja la obligación en el IVA.
- 21 Se plantea aquí una duda fundamental, a saber, la situación del sujeto pasivo del IVA en concurso de acreedores y la disponibilidad por el administrador concursal de los fondos en la cuenta del IVA del profesional concursado. Dentro de la masa activa se incluye el patrimonio perteneciente al sujeto pasivo concursado en la fecha de la declaración del concurso de acreedores, así como el patrimonio adquirido por él durante el procedimiento concursal, salvo determinadas excepciones. Entre dichas excepciones no figuran los fondos depositados en la cuenta del IVA, de modo que estos deberían incluirse en la masa activa. La autoridad tributaria denegó la devolución de los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo por existir créditos tributarios (surgidos antes de la declaración del concurso de acreedores) que ostenta la autoridad tributaria (en el IVA y en el impuesto sobre la renta). Sin embargo, las citadas deudas se comunicaron a la lista de acreedores. La importancia de la lista de acreedores se manifiesta en el hecho de que esta legitima a los acreedores, cuyos créditos hayan sido incluidos en la misma, para participar en el procedimiento concursal y ser satisfechos con cargo a la distribución de los fondos de la masa activa junto con otros acreedores. En cambio, tras la finalización o el archivo del procedimiento, el extracto de la lista de acreedores constituye un título ejecutivo contra el deudor. El administrador concursal señaló que el sujeto pasivo concursado no tenía otras deudas tributarias en el IVA (surgidas durante el concurso), mientras que necesitó los fondos para pagar una obligación corriente del impuesto sobre bienes inmuebles a favor de una hacienda local.
- 22 Resulta difícil considerar que la denegación al administrador concursal, que actúa bajo la supervisión del juez del concurso y que ejerce deberes resultantes de la Ley Concursal, del pago de los fondos del IVA, se lleva a cabo para luchar contra el fraude en el IVA.
- 23 Es más, el principio de proporcionalidad señala que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencia del Tribunal de Justicia de 12.07.2001, Jippes y otros, C-189/01, EU:C:2001:420, apartado 81). La citada denegación de la autorización puede parecer desproporcionada. En primer lugar, las citadas deudas no pueden tratarse de forma idéntica a las que son susceptibles de ejecución, puesto que han sido incluidas en la lista de acreedores. En segundo lugar, ante la falta de deudas del IVA, el administrador concursal está privado de la posibilidad de destinar dichos fondos al pago de los acreedores.
- 24 El Tribunal de Justicia ya ha explicado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de

devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no suponga ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (sentencias del Tribunal de Justicia de 6.07.2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 12.05.2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartados 37, 38 y jurisprudencia citada). Dado que el sujeto pasivo del IVA en concurso de acreedores en esencia no ejerce actividad económica, no generando por consiguiente la posibilidad de que surja una obligación del IVA tras la declaración del concurso de acreedores, se plantea la duda de si el bloqueo de los fondos en la cuenta del IVA no vulnera el principio de neutralidad del IVA.

Motivación de la segunda cuestión prejudicial

- 25 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la infracción del derecho a la propiedad previsto en el tenor del artículo 17, apartado 1, de la Carta.
- 26 Es incontrovertido que los fondos financieros acumulados en la cuenta del IVA son propiedad del sujeto pasivo, incluido el sujeto pasivo que se encuentra en concurso de acreedores (como elemento de la masa activa). El bloqueo de dichos fondos supone una limitación a su uso. El sujeto pasivo y también el administrador concursal deben recabar la autorización de la autoridad tributaria para destinarlos a otros fines (incluido el pago de impuestos a favor de otros acreedores de Derecho público, resultantes de la Ley). La denegación de la autorización se produce automáticamente cuando existan deudas tributarias. Sin embargo, dicha denegación no ha de ser necesariamente automática cuando dichas deudas se encuentren incluidas en la lista de acreedores y, por tanto, esperan a ser satisfechas durante el procedimiento concursal. La interpretación depende de la apreciación de la autoridad tributaria. No obstante, en el caso de la denegación se advierte la doble ventaja patrimonial que consigue la Hacienda Pública, es decir, por un lado, comunica sus créditos a la lista de acreedores y, por otro, por ese mismo motivo bloquea los fondos en efectivo en la cuenta del IVA. Ese bloqueo da lugar a una situación en la que el administrador concursal no puede utilizar dichos fondos financieros para satisfacer al conjunto de los acreedores (incluida la Hacienda Pública) durante el procedimiento concursal que se tramita bajo la supervisión del juez del concurso. Como sucede en el litigio, el sujeto pasivo no puede tener obligaciones corrientes por la actividad económica desarrollada (que lleva en su nombre el administrador concursal), pero puede tener deudas por otros conceptos, que no ingresan en las arcas del Estado, es decir, el impuesto sobre bienes inmuebles (correspondiente a la Hacienda local). La misma autoridad tributaria no puede embargar la citada cuenta bancaria, puesto que durante el procedimiento concursal todos los procedimientos ejecutivos, en virtud de las normas de la Ley Concursal, quedan archivados por mandato legal (incluidos los

relativos al IVA). La normativa de la Ley del IVA incide en el cumplimiento de las obligaciones por el administrador concursal, puesto que, de forma contraria a las disposiciones de la Ley Concursal, dispone qué decisiones debe adoptar el administrador concursal respecto de los citados fondos en efectivo pertenecientes al sujeto pasivo, que por ministerio de la ley deberían incluirse en la masa activa. Debe señalarse que, a este respecto, el juez del concurso tampoco puede intervenir. Los fondos bloqueados en la cuenta del IVA (a falta de otros fondos del concursado), que no han sido entregados al administrador concursal, pueden llevar al archivo del procedimiento concursal y, de hecho, a satisfacer exclusivamente la Hacienda Pública a expensas del resto de los acreedores, al tiempo que resulta imposible liquidar la empresa del sujeto pasivo concursado. Por el contrario, cuando existan activos financieros del sujeto pasivo concursado que permitan satisfacer el conjunto de los acreedores, la exclusión de esos fondos de la masa actividad puede dar lugar a que no haya a quién devolverlos cuando la empresa sea liquidada. La inscripción registral del mismo sujeto pasivo, por su parte, será cancelada mediante decisión del juez del concurso. De este modo se producirá una asignación indebida a favor de la Hacienda Pública.

- 27 En el Derecho de la Unión, el derecho a la propiedad está tutelado, en particular, en virtud del artículo 17 de la Carta. Conforme al artículo 51, apartado 1, de la Carta, esta resulta aplicable a los Estados miembros, cuando apliquen el Derecho de la Unión. Ello afecta, sin duda, los litigios en materia del IVA (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 26.02.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25 y siguientes). Por su parte, con arreglo al artículo 52, apartado 3, de la Carta, en la medida en que esta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, celebrado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (CEDH), su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Por cuanto se refiere al artículo 17 de la Carta, conforme a las explicaciones sobre la Carta, este se corresponde con el artículo 1 del protocolo n.º 1 del CEDH. Por ello, el artículo 17 de la Carta debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), relativa a dicha última disposición, como umbral mínimo de protección (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 21.05.2019, Comisión/Hungría, C-235/17, EU:C:2019:432, apartado 72). El concepto de «bienes» mencionado en el artículo 17, apartado 1, tiene un sentido autónomo, que no se limita a la propiedad sobre bienes materiales, por lo que otros ciertos derechos e intereses que constituyen activos pueden asimismo considerarse «derechos patrimoniales» (sentencia del TEDH de 22.06.2004, Broniewski c. Polska, n.º 31443/96, § 129). En algunas circunstancias, el concepto de «bienes» puede comprender valores patrimoniales, incluidos los créditos (véase la sentencia del TEDH de 28.09.2004, Kopecký c. Eslovaquia, n.º 44912/98, § 35). En cuanto al IVA, en la sentencia del TEDH de 22.01.2009, Bulves c. Bulgaria, recurso n.º 3991/03, § 57, se declaró que el derecho de la sociedad recurrente a deducir el impuesto soportado suponía, cuanto menos, «una expectativa fundada» de conseguir un ejercicio eficaz del derecho a la propiedad que constituyera una «propiedad» en el sentido de la primera frase del artículo 1 del Protocolo n.º 1

(véanse, *mutatis mutandis*, las sentencias del TEDH de 29.11.1991, Pine Valley Developments Ltd y otros c. Irlanda, § 51; de 16.04.2002, Dangeville c. Francia, n.º 36677/97, § 48; de 22.07.2003, Cabinet Diot y SA Gras Savoye c. Francia, n.º 49217/99 y 49218/99, § 26; de 25.04.2007, Aon Conseil and Courtage SA y Christian de Clarens SA c. Francia, n.º 70160/01, § 45, y de 23.05.2007, Interspav c. Ucrania, n.º 803/02, §§ 30 a 32). Por consiguiente, el derecho a la deducción del IVA es una expectativa del derecho patrimonial sujeto a protección sobre la base del artículo 17 de la Carta. No hay duda de que los fondos en efectivo que se encuentran en una cuenta del IVA separada constituyen bienes a los efectos del artículo 17, apartado 1, de la Carta y que están sujetos a protección en virtud de dicha disposición.

- 28 La eficacia de la autoridad pública choca con una barrera infranqueable, a saber, los derechos fundamentales de los ciudadanos, cuyas limitaciones, según el artículo 52, apartado 1, de la Carta, únicamente podrán establecerse por la ley y respetando su contenido esencial, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 15.02.2016, N.º C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 50). Por tanto, se trata de la cuestión del difícil equilibrio entre el orden público y la libertad a poseer. La «ley» de que se trate debe ser suficientemente accesible y previsible, es decir, estar formulada con la suficiente precisión como para permitir al justiciable —buscando si es preciso asesoramiento jurídico adecuado— ajustar su conducta; prever las consecuencias que la ley tendrá respecto de ella (sentencia del TEDH de 26.03.1987, Leander c. Suecia, n.º 9248/81, § 50). Por lo tanto, la «ley» deberá ser suficientemente clara (sentencia del TEDH de 3.07.2007, Tan c. Turquía, n.º 9460/03, §§ 22 a 26) y previsible en lo que atañe al sentido y a la naturaleza de las medidas aplicables (véase la decisión del TEDH de 25.09.2006, Coban c. España, n.º 17060/02), así como definir con la suficiente nitidez la amplitud y los modos de ejercer la facultad de injerencia en el ejercicio de los derechos garantizados por el CEDH (sentencia del TEDH de 14.09.2010, Sanoma Uitgevers c. Países Bajos, n.º 38224/03, §§ 81, 82). Una ley que confiera facultades de apreciación no contradice en sí misma tal exigencia, siempre que la amplitud y los modos de ejercer las facultades de que se trate se definan con la suficiente claridad, a la vista del fin legítimo perseguido, para proporcionar al individuo una protección adecuada frente a la arbitrariedad (sentencias del TEDH en el asunto Margaret y Roger Andersson, § 75). Así pues, toda ley que atribuya facultades de apreciación deberá determinar la amplitud de las mismas (sentencia del TEDH de 25.03.1983, Silver y otros c. Reino Unido, n.ºs 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 y 7136/75, § 88). Todos estos requisitos resultan de la idea del Estado de Derecho (sentencia del TEDH de 25.05.1998, Kopp c. Suiza, n.º 23224/94, § 55). El requisito, según el cual toda limitación debe estar «prevista por la ley» implica que, según la jurisprudencia del TEDH, la actuación de los titulares de la autoridad pública ha de inscribirse dentro de límites previamente definidos por las normas jurídicas, lo que impone ciertas exigencias a las que han de responder tanto las propias normas jurídicas como los procedimientos destinados a imponer

el cumplimiento efectivo de las mismas. Por último, el TEDH ha explicado que procedía entender el término «ley» en su acepción «material», y no sólo en su acepción formal, en el sentido de que puede incluir tanto el «Derecho escrito» como el «Derecho no escrito» o incluso el «Derecho de creación judicial» [sentencias del TEDH de 26.04.1979, *Sunday Times c. Reino Unido* (n.º 1), n.º 6538/74, serie A n.º 30, § 49, y de 13.07. 1995, *Tolstoy Miloslavsky c. Reino Unido*, n.º 18139/91, serie A n.º 316-B, § 37]. «Una jurisprudencia constante» publicada –accesible, por tanto– y aplicada por los tribunales nacionales puede completar una disposición legal y clarificarla hasta el punto de hacerla previsible (sentencia del TEDH de 24.05.1988, *Müller y otros c. Suiza*, n.º 10737/84, § 29). Por lo que atañe al respeto del principio de proporcionalidad, este exige que la limitación del ejercicio del derecho a la propiedad no exceda los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencia del Tribunal de Justicia de 20.03.2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 46 y jurisprudencia citada).

- 29 Como ya se ha señalado, el mecanismo de pago fraccionado fue introducido para luchar contra el fraude en el IVA, lo que debe entenderse en sí mismo como compatible con el interés general (véase la sentencia del TEDH de 22.09.1994, *Hentrich c. Francia*, n.º 13616/88, § 39). Sin embargo, el legislador no ha regulado los efectos de dicha norma en el ámbito del Derecho concursal. En dicha situación, resulta difícil hablar de normas claras y precisas, que permitan a un operador jurídico, como es el administrador concursal, a tramitar el procedimiento concursal y la previsibilidad de la actuación de la autoridad tributaria. La concurrencia existente de soluciones jurídicas ha generado inseguridad jurídica. Una autoridad tributaria, aplicando únicamente la interpretación gramatical, denegará la autorización para liberar los fondos, debido a que existen deudas tributarias nominales; otra autoridad tributaria, aplicando una interpretación sistemática y finalista, liberará tales fondos. Además, las disposiciones vigentes señalan que se incluyan los fondos en la cuenta del IVA en la masa activa. La previsibilidad de la ley se advierte también en el nivel material. En la jurisprudencia de los tribunales contencioso-administrativos no resulta claro qué norma de conflicto se considera clave, advirtiéndose tres: *lex superior*; *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Sin embargo, el atributo de *lex specialis* unas veces se predica de las disposiciones de la Ley Concursal y otras de las disposiciones de la Ley del IVA. Esta situación constituye un argumento que aboga por la falta de claridad y la falta de previsibilidad de la norma adoptada, generando inseguridad para el administrador concursal.

Motivación de la tercera cuestión prejudicial

- 30 La Unión Europea es una comunidad de Derecho, siendo la legalidad y el Estado de Derecho el fundamento del funcionamiento de dicha organización y de la

Europa común desde el mismo inicio (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 23.04.1986, Parti écologiste «Les Verts», 294/83, EU:C:1986:166, apartado 23). Cada Estado miembro comparte con todos los demás Estados miembros, y reconoce que estos comparten con él, una serie de valores comunes en los que se fundamenta la Unión Europea, como se precisa en el artículo 2 TUE. Esta premisa implica y justifica la existencia de una confianza mutua entre los Estados miembros en el reconocimiento de esos valores y, por lo tanto, en el respeto del Derecho de la Unión que los aplica (véase el dictamen del Tribunal de Justicia de 18.12.2014, C-2/13, EU:C:2014:2454, apartado 168). Precisamente en este contexto incumbe a los Estados miembros, singularmente en virtud del principio de cooperación leal, establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo primero, asegurar en sus respectivos territorios la aplicación y el respeto del Derecho de la Unión y adoptar, con este fin, todas las medidas generales o particulares apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 6.03.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, apartado 34). Por su parte, el principio de seguridad jurídica, cuyo corolario es el de protección de la confianza legítima, exige en particular que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 12.12.2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, apartado 44; de 15.02.1996, Duff y otros, C-63/93, EU:C:1996:51, apartado 20; de 29.04.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, apartado 34, y de 11.06.2015, Berlington Hungary y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartado 77). El principio de seguridad jurídica se impone a cualquier autoridad nacional que deba aplicar el Derecho de la Unión (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 17.07.2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, apartado 65 y jurisprudencia citada). Por tanto, es indudable que para hablar de la buena administración en el sentido del artículo 41, apartado 1, de la Carta, esta debe operar sobre la base y dentro de los límites legales, incluidos los del Derecho de la Unión.

- 31 La lucha con el fraude en materia del IVA, siendo uno de los fines reconocidos de la Unión, no puede examinarse exclusivamente con categorías de su efectividad. Los medios y los métodos de dicha lucha deben ser conformes con los requisitos del Estado de Derecho. Si la autoridad pública obtuviera instrumentos desproporcionados para combatir los fraudes del IVA, nada se opondría para que su funcionamiento incontrolado y arbitrario resultara en definitiva perjudicial para el sistema común del IVA y, en consecuencia, para los sujetos pasivos.
- 32 Los aspectos del litigio principal apuntan a la inconsistencia del sistema jurídico polaco. La limitación del uso de los fondos que se encuentran en la cuenta del IVA, cuya entrega solicita el administrador concursal tras la declaración del concurso de acreedores del sujeto pasivo del IVA, mediante una interpretación de las disposiciones que omite las restricciones jurídicas resultantes del Derecho de la Unión, difícilmente puede considerarse un medio adecuado para el fin pretendido, cual es la lucha contra el fraude en el IVA. Las actuaciones del

administrador concursal, adoptadas bajo la supervisión judicial, no pueden equipararse a las actuaciones engañosas y dirigidas a defraudar en el IVA. El legislador nacional ha creado un sistema de Derecho concursal, cuyos fines principales no solo son el pago a los acreedores, sino la rehabilitación (en la medida de lo posible) del operador económico. Por ello, cuando el legislador nacional polaco adopta una medida, con la cual pretende combatir el fraude en el IVA, no puede suponerse que su intención era la privación simultánea de los efectos de otras disposiciones del Derecho nacional (sin indicarlo inequívocamente), igualmente importantes para el funcionamiento del mercado (también del mercado interior de la Unión). De este modo, las autoridades tributarias, al interpretar las disposiciones legales, incluidas las del Derecho de la Unión, no debería decodificar de aquellas unas normas que puedan llevar a la anulación de los fines del procedimiento concursal y, en consecuencia, a privilegiar la Hacienda Pública a expensas del conjunto de los acreedores. En su interpretación, las autoridades tributarias no deberían agravar las dificultades y las incompatibilidades entre los dos sistemas jurídicos – el público y el privado. En un Estado de Derecho, los operadores económicos tienen derecho a esperar de las autoridades estatales que el alcance de la injerencia de estas en los derechos fundamentales se base en motivos fundados.

DOCUMENTO DE TRABAJO