

**Asunto C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>****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:**

22 de abril de 2024

**Órgano jurisdiccional remitente:**

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

**Fecha de la resolución de remisión:**

31 de enero de 2024

**Parte recurrente:**

P.K.

**Parte recurrida:**

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

**Objeto del procedimiento principal**

Requisitos para la responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las deudas de esta en concepto de IVA.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Disposiciones nacionales que establecen la responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las obligaciones en concepto de IVA y prácticas nacionales a este respecto, examinadas a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del TFUE, de la Carta de los Derechos Fundamentales, de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima, igualdad ante la ley, no discriminación y del principio del derecho a una buena administración.

<sup>i</sup> La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

## Cuestiones prejudiciales

«1. ¿Deben interpretarse 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 ([...] en lo sucesivo, “Directiva del IVA”), especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ([...] en lo sucesivo, “TFUE”) y el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ([...] en lo sucesivo, “Carta”), así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a unas disposiciones de Derecho nacional que prevén un mecanismo de responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las deudas de esta en concepto de IVA, sin dilucidar previamente si ese miembro de un órgano de administración había actuado de mala fe o si podía atribuirse a su conducta un error culpable o imprudencia?»

2. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE, los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima, así como con el principio del derecho a una buena administración, deducido del artículo 41 de la Carta, en relación con el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea ([...] Estado de Derecho, respeto de los derechos humanos), y el artículo 47 de la Carta (tutela judicial efectiva, derecho a un juez), en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, para eximir de la responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tenga un solo acreedor, requiere que un miembro del órgano de administración presente una solicitud de concurso de acreedores, siendo esta infundada con arreglo a las disposiciones y a la práctica del Derecho concursal nacional y, en consecuencia, vulnera el núcleo del derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta)?

3. ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, así como los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación (artículos 20 y 21 de la Carta), en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales [mencionadas en el punto 1], que permiten un trato desigual de los miembros de los órganos de administración de las personas jurídicas, de modo que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga más de un acreedor puede eximirse de la responsabilidad por las deudas de la Sociedad mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores, mientras que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga exclusivamente un solo acreedor no dispone de una posibilidad efectiva de presentar esa solicitud, lo que tiene como efecto privarle de la posibilidad de eximirse de la responsabilidad solidaria por las deudas de una persona jurídica en concepto de IVA, así como del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta)?»

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Artículos 2 TUE, 4 TUE, apartado 3.

Artículo 352 TFUE, apartado 1.

Artículos 17, apartado 1, 20, 21, apartado 1, y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales.

Artículos 193, 205 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.

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Artículo 103, apartado 1, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley, de 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre bienes y servicios (en lo sucesivo, «Ley del IVA»)].

Artículos 26, 91, 107, 108 y 116 de la ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Ley General Tributaria, de 29 de agosto de 1997 (en lo sucesivo, «LGT»)].

Artículos 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 y 29 de la ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe [Ley Concursal, de 28 de febrero de 2003 (en lo sucesivo, «Ley Concursal»)].

Artículo 130 de la ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego [Ley, de 17 de noviembre de 1964, por la que se aprueba el Código de procedimiento civil (en lo sucesivo, «CPC»)].

Artículo 299 de la ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych [Ley, de 15 de septiembre de 2000, por la que se aprueba el Código de sociedades mercantiles (en lo sucesivo, «CSM»)].

## **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 Mediante resolución de 15 de junio de 2022, la autoridad tributaria de primera instancia declaró la responsabilidad tributaria solidaria de P.K. (en lo sucesivo, «recurrente»), por las deudas tributarias de E. Sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Sociedad») en concepto del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2017, así como de los intereses de demora por un importe total de 1 306 639,70 eslotis polacos (PLN) con arreglo, entre otros, a los artículos 107, apartados 1 y 2, punto 2, y 108, apartado 1, de la LGT, en relación con el artículo 116 de la LGT. De la motivación de la resolución de la autoridad tributaria de primera instancia resulta que en enero de 2014 el recurrente fue nombrado presidente del órgano de

administración de la Sociedad. En septiembre de 2017 el recurrente presentó su renuncia al cargo citado. Se hizo constar que la Sociedad, por los períodos mensuales citados anteriormente, había presentado declaraciones a efectos del IVA en las cuales había declarado un IVA a pagar. A continuación, presentó unas declaraciones rectificativas por los meses de junio, julio y agosto de 2017. Habida cuenta del impago de las obligaciones en el plazo legal, la obligación de pago de los importes en cuestión se convirtió en deuda tributaria impagada. La autoridad tributaria de primera instancia, tras realizar los requerimientos, emitió títulos ejecutivos. Se llevaron a cabo una serie de diligencias ejecutivas, si bien el patrimonio poseído por la Sociedad no permitió cobrar la totalidad de las deudas tributarias. Por lo anterior, la autoridad tributaria de primera instancia, actuando en calidad de autoridad ejecutiva, sobreseyó el procedimiento ejecutivo dirigido contra la Sociedad debido a su ineficacia. Con arreglo a todo el material probatorio recopilado en el procedimiento, se declaró que concurrían los requisitos para apreciar la responsabilidad de un miembro del órgano de administración por las deudas tributarias impagadas de la Sociedad, puesto que el recurrente era miembro del órgano de administración en el momento en que surgió la deuda y en el que resultó ineficaz la ejecución contra el patrimonio de la Sociedad (requisitos positivos). Se declaró asimismo que la Sociedad había cesado en el pago puntual de sus obligaciones a favor de la autoridad tributaria desde el 25 de junio de 2017 (plazo legal para el pago de la obligación tributaria en concepto de IVA correspondiente al mes de mayo de 2017). El recurrente no probó que hubiera presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de acreedores o que, en ese tiempo se hubiese iniciado un procedimiento de reestructuración o se hubiese aprobado un convenio con los acreedores en un procedimiento para aprobar el convenio, ni que la falta de presentación de la solicitud de declaración de concurso de acreedores hubiese tenido lugar sin que existiera culpa por su parte. Tampoco designó bienes de la Sociedad cuya ejecución permitiese satisfacer en una parte considerable las deudas tributarias impagadas de la Sociedad. De la motivación de la citada resolución se deduce que, mediante escrito de 11 de abril de 2022, el recurrente solicitó, entre otros, completar el material probatorio, practicando las pruebas consistentes: en completar el expediente con todos los procedimientos tramitados frente a la Sociedad por la autoridad tributaria de primera instancia desde 2016 hasta el final del 2017, a fin de apreciar en que procedimientos, en qué momento y en qué medida se dictaron resoluciones de apremio sobre el patrimonio de la Sociedad o se hubiesen emprendido cualesquiera otras actuaciones procesales que diesen lugar al embargo o al bloqueo del patrimonio de la Sociedad (incluyendo el efectivo en las cuentas bancarias y los créditos en concepto de devolución de cantidades pagadas en exceso en concepto de IVA); que se interrogue al recurrente sobre estos hechos; que se dirijan a los bancos en los que constan abiertas las cuentas bancarias de la Sociedad para que aporten certificados sobre las fechas y el alcance de los embargos realizados en las cuentas bancarias de la Sociedad en los años 2016 y 2017. Según el recurrente, las citadas pruebas deberían acreditar que las actuaciones de las autoridades tributarias impidieron la actuación del órgano de administración, que, en las circunstancias anteriormente

descritas, no estaba en condiciones de presentar una solicitud de declaración de concurso de acreedores. Mediante resolución de 13 de mayo de 2022, se denegó la práctica de las pruebas, las cuales, en opinión de la autoridad tributaria de primera instancia, no guardaban relación con el presente procedimiento tributario.

- 2 Tras la presentación de un recurso por el recurrente, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu [Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia (en lo sucesivo, «autoridad de recurso»)], mediante resolución de 18 de octubre de 2022, confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primera instancia.
- 3 Por lo anterior, el recurrente ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 4 El recurrente ha alegado que la resolución impugnada infringía, entre otros: el artículo 11 de la Ley Concursal en relación con los artículos 20, apartado 1, y 21, apartado 1, de la Ley Concursal, por su interpretación incorrecta y por haber asumido que puede declararse el concurso de acreedores respecto de un deudor-empresario, que solo tenga un acreedor, pese a que de las disposiciones citadas, así como de jurisprudencia y doctrina consolidadas, y de la práctica homogénea de los órganos jurisdiccionales concursales, resulta que una condición necesaria para considerar insolvente a un deudor y para incoar un procedimiento concursal respecto de él es el incumplimiento de las obligaciones pecuniarias frente, al menos, a dos acreedores, puesto que la finalidad del procedimiento concursal es la satisfacción ecuánime de todos los acreedores con cargo a todo el patrimonio del deudor; el artículo 116, apartado 1, punto 1, letra b), de la LGT por su inaplicación, puesto que el recurrente, durante el ejercicio de su cargo de miembro de un órgano de administración de la Sociedad, no tenía motivos jurídicos, ni fácticos, para presentar una solicitud de declaración de concurso de acreedores, dando ello lugar a la apreciación errónea por parte de la autoridad tributaria de primera instancia de la responsabilidad del recurrente por las obligaciones tributarias de la Sociedad.
- 5 La parte recurrida alegó que el recurrente podía haber presentado una solicitud de declaración del concurso de acreedores cuando existiera un solo acreedor, ya que el requisito para la exoneración mencionada en el artículo 116, apartado 1, punto 1, de la LGT se refiere al hecho de la presentación de la solicitud y no al efecto de esa solicitud, que es la declaración del concurso de acreedores. Se invocó la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos, de la cual resulta que seguir la postura del recurrente colocaría en una situación privilegiada a aquellos miembros de los órganos de administración cuyas sociedades tuvieran un solo acreedor, el Tesoro del Estado, respecto de aquellos otros, cuyas sociedades tuvieran al menos dos acreedores. Por consiguiente, se produciría una evidente desigualdad de trato a los miembros de los órganos de

administración (terceras personas) en función de cuantos acreedores hubiesen tenido las sociedades administradas por ellos, así como una debilitación de la función garantista de la responsabilidad de terceros.

## **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

### **Fundamentación de la primera cuestión prejudicial**

- 6 El artículo 273 de la Directiva del IVA, al margen de las limitaciones establecidas en el mismo, no detalla los requisitos ni las obligaciones que pueden establecer los Estados miembros. A este respecto, esta disposición atribuye a los Estados miembros un margen de discrecionalidad respecto de las medidas tendentes a garantizar la correcta recaudación del IVA adeudado en su territorio y a prevenir el fraude. Los Estados miembros están obligados a ejercer sus competencias respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, así como, en consecuencia, respetando el principio de proporcionalidad. Las disposiciones nacionales que dan lugar *de facto* a la configuración de un sistema basado en una responsabilidad objetiva exceden de lo que resulta necesario para proteger los derechos de la Hacienda Pública. Debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad trasladar la responsabilidad por el pago del IVA a una persona distinta de la obligada a su pago, sin permitir que esa persona se exima de la responsabilidad aportando una prueba de que no guarda relación con las acciones de la persona obligada al pago del impuesto. La atribución incondicional a esa persona de la pérdida de los ingresos tributarios, provocada por una acción de terceros, sobre quienes el sujeto pasivo no ejerce ninguna influencia, resultaría obviamente desproporcionada. Por ello, el ejercicio por los Estados miembros de la facultad de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago para garantizar su cobro efectivo debe justificarse —a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad— por la relación fáctica o jurídica que una a esas personas. El hecho de que una persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado (sentencias del TJUE de: 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 26; de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 37).
- 7 En la jurisprudencia de los tribunales polacos ordinarios se ha consolidado la tendencia a tratar la responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una sociedad mercantil con arreglo al artículo 116 de la LGT como una responsabilidad objetiva de garantía. Ello lleva a que se quebrante el equilibrio entre el interés tributario y el interés del justiciable.
- 8 En la jurisprudencia de los tribunales se subraya que la responsabilidad de un miembro de un órgano de administración tiene naturaleza: subsidiaria (la

ejecución de la deuda tributaria de dicha tercera persona depende de la ineficacia de las actuaciones tendentes al cobro de la deuda tributaria del propio deudor del IVA — responsabilidad por deuda ajena); solidaria (el acreedor tributario puede reclamar simultáneamente la deuda tanto contra el sujeto pasivo como contra el tercero); no nace por ministerio de la Ley, sino que exige que se dicte una resolución de carácter constitutivo (la autoridad tributaria está obligada a dictar esa resolución); garantista (que garantiza las deudas de Derecho público frente a la evasión de la responsabilidad por los sujetos pasivos, pagadores, retenedores). Es más, se señala que la responsabilidad de los terceros no guarda ninguna relación con la obligación tributaria que incumbe al sujeto pasivo, ni con la obligación instrumental del pagador o del retenedor.

- 9 Un miembro de un órgano de administración responde solidariamente, sin ninguna limitación individualizada, cuando la autoridad tributaria acredite el cumplimiento de los requisitos positivos y el propio miembro del órgano de administración no invoque eficazmente la existencia de causas de exoneración. El catálogo de los requisitos y de las causas es tasado.

Entre los requisitos positivos se incluyen:

- 1/ el nacimiento de las deudas tributarias impagadas de una sociedad mercantil, que sea sujeto pasivo de IVA (es decir, impago de una obligación tributaria);
- 2/ por el período en el que un miembro dado de un órgano de administración haya desempeñado funciones de administración, es importante que ostente las competencias formales de miembro de un órgano de administración en el período dado, con independencia de si el miembro de un órgano de administración al que se le imputa la responsabilidad se ocupa efectivamente de los intereses de la entidad);
- 3/ la ineficacia de la ejecución tramitada respecto del deudor del IVA.

Entre las causas de exoneración se incluyen (exclusivamente):

- 1/ la acreditación por un miembro de un órgano de administración de que, en su debido tiempo, presentó una solicitud de declaración de concurso de acreedores o que en ese tiempo se incoó un procedimiento de reestructuración o se aprobó un convenio con los acreedores en un procedimiento para aprobar el convenio. La causa se refiere exclusivamente a la presentación de la solicitud y no al efecto de esta, que es la declaración del concurso de acreedores;
- 2/ la acreditación por un miembro de un órgano de administración de que la falta de presentación de la solicitud de declaración de concurso de acreedores no ha sido culpa del miembro del órgano de administración — ello se refiere a la culpa dolosa y por negligencia, cuando el miembro de un órgano de administración de una sociedad, habiendo observado toda la diligencia debida durante la gestión de sus asuntos, no hubiese presentado esa solicitud por motivos que no le son imputables;

- 3/ un miembro de un órgano de administración ha designado bienes de la sociedad cuya ejecución permitirá satisfacer —en una parte significativa— las deudas tributarias de la sociedad; esa ejecución debe ser realmente posible y dar lugar a la satisfacción del acreedor.
- 10 Como resulta de lo anterior, la disposición que regula la cuestión de la responsabilidad solidaria no se refiere en absoluto a la valoración de la conducta del miembro de un órgano de administración, como es la mala fe o la falta de diligencia debida (error culpable o imprudencia) durante su gestión de los asuntos de la sociedad. Tampoco se refiere al momento relativo al ejercicio por su parte de las funciones, en el que se puso de manifiesto cualquiera de los requisitos o causas relativas al impago del IVA. El elemento de culpa se toma únicamente en consideración con vistas a la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores. Por ello, un miembro de un órgano de administración contra el que se vaya a declarar la responsabilidad solidaria no puede esgrimir eficazmente pruebas para acreditar las circunstancias previstas en la jurisprudencia del TJUE, relativa al aspecto más amplio de la culpa. Ello genera una situación en la que el miembro de un órgano de administración ciertamente podía acreditar que actuó observando la diligencia debida, aun cuando la alegación de este tipo de circunstancias, e incluso su acreditación, no le exime de la responsabilidad, habida cuenta de la inexistencia de este tipo de causa de exoneración. Lo anterior indica que, en el sistema jurídico polaco, la responsabilidad tributaria solidaria del miembro de un órgano de administración es objetiva y tiene naturaleza incondicional. Por tanto, a la luz de las disposiciones de la Directiva del IVA, cabe preguntar si esta responsabilidad puede ir más allá de los límites de la diligencia debida y del principio de culpa.
- 11 En el presente litigio, el recurrente alega que el impago del IVA resultante de las declaraciones tributarias se debía a una serie de actuaciones de la administración tributaria y, en especial, a los embargos cautelares adoptados, los cuales, *de facto*, le impidieron disponer del patrimonio de la Sociedad mientras desempeñaba el cargo de miembro del órgano de administración. Por ello, le impidieron pagar el IVA resultante de las declaraciones tributarias en los siguientes períodos de liquidación y, en consecuencia, llevaron a que se iniciara el procedimiento relativo a su responsabilidad. Las autoridades tributarias rehusaron practicar las pruebas propuestas por el recurrente, pese que estas obraban en su poder (ellas mismas habían realizado esas actuaciones), puesto que, en opinión de esas autoridades, tales pruebas eran irrelevantes para el litigio en cuestión.
- 12 En conclusión, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas fundadas acerca de si la responsabilidad solidaria de los miembros de los órganos de administración, resultante de las disposiciones nacionales, es compatible con la finalidad del artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, y de si vulnera el principio de proporcionalidad, puesto que es un mecanismo de responsabilidad objetiva basado en el riesgo. Tanto más cuando el citado riesgo puede incluir los efectos de las actuaciones de las propias autoridades tributarias, como ocurre en el presente litigio.



- 13 Dado que la regla es que, conforme al artículo 193 de la Directiva del IVA, todo sujeto pasivo está obligado al pago del IVA, son excepcionales las situaciones en las que otras personas están obligadas a pagar el IVA, en los supuestos mencionados en los artículos 194 a 199 y 202 de la Directiva del IVA. Adicionalmente, con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA, será responsable del pago del IVA una persona distinta, pero de forma solidaria, en los supuestos allí mencionados, en la medida en la que el Estado miembro así lo decida. Considerando que el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, posibilita introducir un procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria de los miembros de los órganos de administración junto con el sujeto pasivo del IVA, este procedimiento debería tomar en consideración el elemento de la culpa de un modo más amplio que el contenido en la disposición nacional polaca, lo que dará lugar a una ampliación del alcance del procedimiento tramitado a este respecto y suscita la duda de si la responsabilidad solidaria de los miembros de los órganos de administración actualmente vigente vulnera el principio de proporcionalidad.
- 14 Esta responsabilidad no puede equipararse a la responsabilidad del sujeto pasivo del IVA por el pago del impuesto, dado que constituye una excepción. Un miembro de un órgano de administración, durante el procedimiento que decidirá sobre su responsabilidad personal, debería poder probar que, al representar al sujeto pasivo del IVA, no actuó de mala fe y que no puede atribuirse a su conducta un error culpable o imprudencia. La imposibilidad de liberarse de esta responsabilidad vulnera el derecho de propiedad de ese miembro de un órgano de administración (artículo 17 de la Carta), puesto que, a resultas de que se dicte una resolución sobre la responsabilidad solidaria, se verá privado de la totalidad o parte de su patrimonio.
- 15 Configurar el régimen de responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración en el sentido descrito anteriormente adolece de arbitrariedad por parte de las autoridades tributarias y suscita dudas fundadas del órgano jurisdiccional remitente sobre la infracción de las disposiciones de la Directiva del IVA, del principio de proporcionalidad y del artículo 17 de la Carta.

### **Fundamentación de la segunda cuestión prejudicial**

- 16 El artículo 273 de la Directiva del IVA no es una disposición que permita a un Estado miembro apartarse libremente de las disposiciones de la Directiva del IVA, autorizando únicamente la creación de otras obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude fiscal. La jurisprudencia del TJUE indica que el Estado miembro debe respetar los principios generales que integran el ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que se encuentran el de seguridad jurídica y los derechos fundamentales de la Unión.
- 17 Las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente sobre el fondo de las circunstancias de este litigio versan sobre la práctica nacional aplicable a la causa

de exoneración que exime de responsabilidad a un miembro de un órgano de administración. Se trata de una causa según la cual un miembro de un órgano de administración puede liberarse de la responsabilidad solidaria cuando acredite que, en su debido tiempo, presentó una solicitud de declaración del concurso de acreedores o bien cuando la falta de presentación por él de la solicitud de declaración de concurso de acreedores tuvo lugar sin su culpa. La estructura de esta disposición es tan clara que, cuando respecto de una persona jurídica se inicie un procedimiento concursal, la satisfacción del acreedor tributario tendrá lugar conforme a las mismas reglas que la de los otros acreedores.

- 18 Del análisis de las disposiciones de la Ley Concursal y de la doctrina concursal no resulta posible tramitar un procedimiento concursal frente a un solo acreedor. La declaración del concurso de acreedores únicamente puede tener lugar cuando existan al menos dos acreedores del empresario al que se refiere la solicitud, y ello respecto de la finalidad fundamental a la que sirve la institución del concurso de acreedores, es decir, la satisfacción ecuaníme de todos los acreedores del deudor.
- 19 Sin embargo, las autoridades tributarias mantienen la postura (apoyada en la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos) de que, para liberarse de la citada responsabilidad, un miembro de un órgano de administración debe presentar una solicitud de declaración del concurso de acreedores, incluso cuando exista un solo acreedor, lo que contradice: 1) la esencia y los principios del Derecho concursal; 2) las disposiciones de la Ley Concursal; 3) la jurisprudencia de los tribunales ordinarios; así como 4) la doctrina de esta rama del Derecho. Se señala que la solicitud deberá ser presentada cuando se den las causas de insolvencia del deudor, determinadas en los artículos 10 y 11 de la Ley Concursal, abstrayéndose incluso del artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley Concursal. Por consiguiente, si el deudor no cumple con sus obligaciones vencidas, debería presentar siempre esa solicitud. La obligación de presentar una solicitud de declaración de concurso de acreedores no supone la efectividad de esa solicitud, ni la declaración de ese concurso de acreedores por el juez del concurso de acreedores. El deudor tiene únicamente la obligación de examinar si cumple con sus obligaciones vencidas, mientras que el examen de si efectivamente se han dado los motivos para declarar el concurso de acreedores corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional competente para los asuntos concursales. Por tanto, el incumplimiento de obligaciones vencidas respecto de un solo acreedor no exime a un miembro de un órgano de administración de presentar una solicitud de declaración de concurso de acreedores. Se indica que ello resulta del carácter garantista y subsidiario de la responsabilidad del tercero.
- 20 La exposición de la corriente anterior tiene por objeto poner de relieve la situación en la que se encuentra un miembro de un órgano de administración. Se exige de un miembro de un órgano de administración, como representante de una sociedad mercantil, la diligencia debida en la gestión de los asuntos, incluyendo el conocimiento del Derecho vigente, así como que se abstenga de emprender acciones que, por ejemplo, supongan gastos innecesarios. Ello resulta directamente del artículo 209(1), apartado 1, del CSM, según el cual un miembro

de un órgano de administración debería observar, al cumplir sus deberes, la diligencia resultante del carácter profesional de su actividad y guardar lealtad a la sociedad. En el campo del IVA, la conducta de buena fe de un sujeto pasivo del IVA es un principio del sistema común de IVA, es decir, un miembro de un órgano de administración que representa a un sujeto pasivo del IVA tiene (o al menos debería tener) conciencia de estos estándares de conducta.

- 21 Presentar una solicitud de declaración de concurso de acreedores, en una situación en la que exista un solo acreedor, el Tesoro del Estado, es por la esencia de este procedimiento una actuación ineficaz (un solo acreedor no es una pluralidad de acreedores, teniendo el procedimiento concursal un carácter universal y no singular, como en el caso de una ejecución administrativa). Es un hecho notorio que los órganos jurisdiccionales concursales inadmiten esta solicitud, con el efecto de ineficacia retroactiva de la actuación (artículo 130, apartado 2, del CPC). De ello se deduce que la presentación de esta solicitud, *ex lege*, es ineficaz con arreglo a la ley («no genera ninguno de los efectos que la ley asocia al mismo»). Al margen debe observarse que la preparación de esta solicitud exige realizar un análisis financiero, formular cuentas anuales, con frecuencia contratar a un representante profesional e incurrir en gastos no despreciables, consistentes en la tasa judicial y los pagos a cuenta de los gastos del procedimiento judicial.
- 22 Un miembro de un órgano de administración tiene derecho a esperar de las autoridades estatales que las disposiciones de la Ley Concursal, así como la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales concursales se tomarán en consideración en su totalidad al analizar la causa de exoneración, puesto que se refiere de forma directa al sistema nacional del Derecho sobre insolvencias.
- 23 Exigir que se presente la solicitud exclusivamente sobre la base del artículo 116 de la LGT contradice el principio bien conocido en el campo del IVA de la primacía del contenido sobre la forma (en inglés, *substance over form*). La esencia de la solicitud no es su presentación *per se*, sino iniciar eficazmente el procedimiento adecuado (aquí, el concursal). Debe llamarse nuevamente la atención sobre el hecho de que, según el artículo 130, apartado 2, del CPC, esta solicitud será inadmitida y la consecuencia de esta inadmisión es la falta de los efectos inherentes a su presentación. Un miembro de un órgano de administración debería presentar la solicitud de declaración del concurso de acreedores cuando se den realmente los motivos para ello. De lo contrario, estamos ante una actuación ineficaz, irrelevante y que genera gastos innecesarios. Añadamos que estos gastos gravan el patrimonio de la sociedad, reduciendo la satisfacción de un posible acreedor. Además, suponen un fundamento para imputar al miembro del órgano de administración que actúa en perjuicio de la sociedad. Al margen, debe añadirse que la apertura de todo procedimiento concursal limita los derechos de los acreedores y dificulta la ejecución del patrimonio del deudor.
- 24 Dado que el legislador nacional ha introducido esta responsabilidad solidaria, la cual, por naturaleza, no tiene un carácter paralelo, sino subsidiario, frente a la responsabilidad del sujeto pasivo del IVA, y ha creado unas causas conforme a las

cuales un miembro de un órgano de administración puede liberarse de aquella responsabilidad, dicha causa ha de ser posible de cumplir. Esto no solo lo exige el principio de seguridad jurídica, sino el principio de confianza legítima y valores como el Estado de Derecho y el respeto de los derechos humanos.

- 25 En suma, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas fundadas de si una práctica nacional como la expuesta anteriormente sobrepasa el margen de discrecionalidad, transgrediendo la finalidad del artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 325 TFUE, 193 y 205 de la Directiva del IVA, vulnerando los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como el principio de buena administración, y, en consecuencia, los artículos 47 y 17 de la Carta, en relación con el artículo 2 TUE.

### **Fundamentación de la tercera cuestión prejudicial**

- 26 El alcance de discrecionalidad y la estructura descrita de una de las causas de exoneración de la responsabilidad solidaria de los miembros de los órganos de administración suscitan las dudas del órgano jurisdiccional remitente respecto de la compatibilidad con el principio de igualdad ante la ley (incluyendo el principio de no discriminación, artículos 20 y 21 de la Carta, y, en consecuencia, con el derecho a la tutela judicial efectiva — artículo 47 de la Carta).
- 27 Siguiendo las indicaciones resultantes de la jurisprudencia del TEDH y del TJUE, en primer lugar, debe examinarse la comparabilidad de las situaciones. La finalidad de la medida nacional examinada es introducir la responsabilidad solidaria tributaria de una entidad distinta, que no sea el sujeto pasivo del IVA (artículo 193 de la Directiva del IVA), o de una persona distinta, que no sea el sujeto pasivo del IVA (artículo 205 de la Directiva del IVA), es decir, de un miembro de un órgano de administración. Ser miembro de un órgano de administración de una persona jurídica es la característica común que justifica tratar a esas personas del mismo modo.
- 28 Una de las causas de exoneración contiene un criterio diferenciador: el número de acreedores. Un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga más de un acreedor podrá eximirse de responsabilidad por las deudas de la Sociedad presentando una solicitud de declaración de concurso de acreedores, mientras que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga exclusivamente un solo acreedor no podrá presentar eficazmente esa solicitud. En otras palabras, el primer grupo de miembros de órganos de administración puede recabar protección frente a los acreedores en un procedimiento de insolvencia, mientras que el segundo grupo no goza de esta protección debido a la esencia del procedimiento de insolvencia. Por consiguiente, estamos ante una situación en la que el legislador nacional ha diferenciado entre los miembros de los órganos de administración, es decir, estamos ante una excepción frente a la igualdad ante la ley.

- 29 Lo corrobora la práctica jurisprudencial señalando que existe un evidente trato desigual de los miembros de los órganos de administración (personas terceras) en función de cuántos acreedores tenían las sociedades administradas por ellos. Se señala también que la desigualdad lleva al debilitamiento de la función garantista de la responsabilidad de terceros. Este modo de pensar es inherente a la consideración de esta responsabilidad como una responsabilidad objetiva.
- 30 Además, la jurisprudencia intenta nivelar la desigualdad apreciada mediante la creación de una nueva causa con arreglo al artículo 116 de la LGT (puesto que esta no resulta de dicha disposición), que exige que un miembro de un órgano de administración de la sociedad que tenga un solo acreedor, presente la solicitud de declaración de concurso de acreedores, a pesar de que esa solicitud sea manifiestamente infundada y que esta actuación pueda ser tildada de interpretación *contra legem*.
- 31 Un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga varios acreedores puede defenderse frente a la responsabilidad solidaria mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores en el momento de la insolvencia. Por tanto, actuando de forma diligente, iniciando un procedimiento que le protege frente a los acreedores, puede liberarse de esta responsabilidad solidaria, puesto que el acreedor, el Tesoro del Estado, no es un acreedor privilegiado. Se encuentra en una situación decididamente peor un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga un solo acreedor, quien, pese a actuar de forma diligente, no puede eximirse de esta responsabilidad, ante la ausencia de fundamentos jurídicos con arreglo a la Ley Concursal. Su situación jurídica no se ve modificada por la práctica jurisprudencial, la cual, en virtud del artículo 116 de la LGT, introduce la obligación de presentar una solicitud de declaración de ese concurso de acreedores. Esto más bien pone de manifiesto la desigualdad creada por el legislador y da visibilidad a cómo se concibe esta causa de exoneración, dotada de una dimensión de mera fachada, pese a que su esencia se encuentre fuertemente correlacionada con el sistema de la Ley Concursal.
- 32 En conclusión, el órgano jurisdiccional alberga dudas fundadas acerca de si la estructura expuesta de la medida nacional que prevé la responsabilidad de un miembro de un órgano de administración por las obligaciones del sujeto pasivo del IVA, mediante la creación de las citadas causas de exoneración, no excede del margen de discrecionalidad, transgrediendo la finalidad del artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 325 TFUE, 193 y 205 de la Directiva del IVA, vulnerando el principio de igualdad ante la ley (artículos 20 y 21 de la Carta), pero también el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta) en una situación en la que el recurrente no dispone de un recurso efectivo para poder defender su derecho de propiedad.