

Asunto C-121/24

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

14 de febrero de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

7 de febrero de 2024

Parte demandante:

Vaniz EOOD

Parte demandada:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo (Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Veliko Tarnovo)

RESOLUCIÓN

[*omissis*]

El Administrativen sad — Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo) [*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*] a efectos de la resolución [*omissis*] del asunto contencioso-administrativo n.º 139 del registro del Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo) para el año 2023, ha considerado lo siguiente:

Ciertos aspectos litigiosos relativos a la interpretación de las disposiciones nacionales pertinentes en el litigio principal requieren analizar su compatibilidad con disposiciones y principios del Derecho de la Unión.

El tribunal es del parecer de que para la correcta resolución del litigio de que conoce es precisa la interpretación de disposiciones del Derecho de la Unión, y a tal efecto ve necesario, a instancia de una de las partes y de oficio, remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una petición de decisión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

I. Partes del litigio:

1) Parte demandante: la sociedad EOOD (sociedad limitada unipersonal) Vaniz [omissis]

2) Parte demandada: Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo (Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Veliko Tarnovo) [omissis]

II. Objeto del procedimiento principal

Recurso interpuesto contra la resolución de inspección fiscal n.º R-04000422000256-091-001/18.12.2022 de la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación) de Veliko Tarnovo, por la cual se liquidaron contra la sociedad Vaniz EOOD, [con sede] en Veliko Tarnovo, en relación con los períodos impositivos de julio, agosto y septiembre de 2017, deudas del impuesto sobre el valor añadido por importe total de 217 277,82 levas búlgaras (BGN) más intereses por importe de 114 365,21 BGN, con arreglo al artículo 177 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del IVA).

III. Hechos del procedimiento principal:

Vaniz EOOD es una sociedad mercantil inscrita en el Registro Mercantil el 2 de diciembre de 2014 y con arreglo a la Ley del IVA el 8 de enero de 2015. Su objeto social es el transporte de mercancías por carretera. En su condición de empresa registrada a efectos del IVA, Vaniz EOOD es destinataria de entregas (compraventa de vehículos pesados y otros vehículos) y servicios (arrendamiento de vehículos), en ambos casos sujetos al impuesto, documentados en un total de 35 facturas emitidas por la sociedad Stars International EOOD durante los períodos impositivos de julio, agosto y septiembre de 2017. Respecto a estas facturas, Vaniz EOOD ejerció el derecho a deducción incluyendo dichas facturas en los registros contables que se han de llevar con arreglo a la Ley del IVA, y en las declaraciones del impuesto correspondientes a dichos períodos. Tras una inspección, las autoridades tributarias constataron que el proveedor, Stars International EOOD, había indicado en la declaración del impuesto correspondiente a dichos períodos impositivos, como resultado fiscal, el IVA adeudado por las entregas realizadas y el IVA expresado en las facturas expedidas

a favor de Vaniz EOOD. Las deudas del impuesto indicadas en la declaración del proveedor, Stars International EOOD, no fueron satisfechas.

Mediante resolución n.º 348/19.07.2019 en el asunto n.º 287/2018 del Okrazhen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Provincial de Veliko Tarnovo, Bulgaria), se inició el procedimiento concursal sobre Stars International EOOD con arreglo al artículo 625 de la Targovski zakon (Ley Mercantil); mediante resolución n.º R94 de 4 de agosto de 2020 en el mencionado asunto mercantil, el Okrazhen sad puso fin a dicho procedimiento y ordenó la cancelación de la sociedad en el registro mercantil.

Mediante la orden de inspección fiscal n.º R-04000422000256-020-001/17.01.2022, se inició contra Vaniz EOOD un procedimiento de inspección fiscal a fin de determinar la responsabilidad de esta sociedad en virtud del artículo 177 de la Ley del IVA por las deudas tributarias no satisfechas de Stars International EOOD, derivadas de las 35 facturas que esta sociedad expidió a favor de Vaniz EOOD en los períodos impositivos de julio, agosto y septiembre de 2017. Una vez concluida la inspección, la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Veliko Tarnovo adoptó la resolución de inspección fiscal n.º R-04000422000256-091-001/18.12.2022, por la que se hizo a Vaniz EOOD responsable, en virtud del artículo 177 de la Ley del IVA, de las deudas tributarias de Stars International EOOD correspondientes a los períodos impositivos de julio, agosto y septiembre de 2017, por importe de 217 277,82 BGN, más intereses por importe de 114 365,21 BGN. La aplicación de las citadas disposiciones se fundamentó en la verificación del supuesto de hecho del artículo 177, apartado 2, de la Ley del IVA, con arreglo al cual el supuesto de hecho del apartado 1 del mismo artículo solo se cumple cuando el destinatario de una entrega gravada sabía o debió haber sabido que el impuesto expresado en las facturas emitidas no iba a ser satisfecho.

La sociedad recurrió la resolución de inspección fiscal con arreglo al artículo 152 del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario») en un procedimiento administrativo seguido ante el Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Veliko Tarnovo, el cual, mediante decisión n.º 19/17.02.2023, confirmó íntegramente la resolución impugnada. Esta fue entonces recurrida por Vaniz EOOD con arreglo al artículo 155 del Código de Procedimiento Tributario ante el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria), dando inicio al presente asunto contencioso-administrativo n.º 139/23.

IV. Legislación aplicable

A. Derecho nacional

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social):

Artículo 21. *[omissis]*

2. También existirá responsabilidad de terceros cuando, respecto al deudor, se den las circunstancias mencionadas en el artículo 168, puntos 5 a 7.

3. La responsabilidad de los terceros desaparece cuando se extingue la deuda respecto de la cual se estableció mediante un acto jurídico firme. *[omissis]*

Artículo 112. 1. El procedimiento de inspección fiscal se iniciará con la adopción de la orden de inspección fiscal.

Artículo 168. La deuda de Derecho público se extingue:

[omissis]

6) tras el reparto de los frutos obtenidos con la liquidación del patrimonio de una persona jurídica declarada insolvente, a no ser que un tercero sea responsable de la deuda de Derecho público;

7) con la disolución de una persona jurídica a la conclusión del procedimiento concursal, a no ser que un tercero sea responsable de la deuda de Derecho público;

[omissis]

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del IVA)

Artículo 177. 1. (modificado en el DV n.º 94 de 2012, en vigor desde el 1 de enero de 2013) De conformidad con esta disposición, la persona registrada que sea destinataria de una entrega o servicio imponible 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.

2. La responsabilidad a que se refiere el apartado 1 existirá cuando la persona registrada supiera o debiera haber sabido que los impuestos no iban a ser satisfechos, y así lo demuestre la autoridad inspectora de conformidad con los artículos 117 a 120 del [Código de Procedimiento Tributario].

3. A efectos del apartado 2, se considerará que la persona debería haber sabido que no se iba a pagar dicho impuesto cuando se cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

- 1) el impuesto devengado, en el sentido del artículo 1, no haya sido efectivamente pagado durante un período impositivo por cualquiera de los proveedores anteriores en relación con la operación imponible que tiene por objeto el mismo bien o el mismo servicio, de forma idéntica, modificada o transformada;
- 2) la operación sujeta al impuesto es ficticia, elude la ley o bien el precio de esta operación se aparta sensiblemente del precio de mercado.
4. La responsabilidad que se deriva del apartado 1 no está vinculada a la obtención de una ventaja concreta por la falta de pago del impuesto devengado.
5. En las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3, el proveedor que realizó la entrega al sujeto pasivo que adeuda la cuota no pagada es igualmente responsable.
6. En los casos previstos en los apartados 1 y 2, la responsabilidad se impondrá al sujeto pasivo directamente destinatario de la entrega por la que no se haya pagado el impuesto devengado y, cuando no sea posible la recaudación, podrá hacerse responsable a cualquier destinatario posterior en la cadena de entregas.
7. El apartado 6 se aplicará *mutatis mutandis* a los proveedores anteriores.

B. Derecho de la Unión

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Considerandos:

(44) Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.

Artículo 193

Modificado por M19

Corregido por C11

Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.

Artículo 205

En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

Artículo 207

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y en los artículos 199 y 204, se consideren deudoras del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido en su territorio respectivo cumplan las obligaciones de pago previstas en la presente sección.

Asimismo, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que aquellas personas que, con arreglo al artículo 205, son consideradas solidariamente responsables del pago del IVA cumplan dichas obligaciones de pago.

V. Alegaciones y pretensiones de las partes

La demandante, Vaniz EOOD, impugnó la resolución de inspección fiscal. A su parecer, no se cumplen los requisitos para la aplicación del artículo 177 de la Ley del IVA, y afirma que en el presente asunto no se ha acreditado debidamente su cumplimiento ni se han sustanciado con las pruebas presentadas en el procedimiento. Además del argumento relativo al incumplimiento de los requisitos para la responsabilidad de la sociedad, dado que no se da el elemento subjetivo (la presunción de la culpabilidad o el conocimiento de la participación en un fraude fiscal), el apoderado de la sociedad alega que la responsabilidad de Vaniz EOOD por las deudas tributarias de Stars International EOOD no se puede derivar del artículo 177 de la Ley del IVA. Este último argumento se fundamenta en el hecho de que Stars International EOOD ha sido cancelada del registro mercantil y, en virtud de la resolución judicial que puso fin al procedimiento concursal, el 4 de agosto de 2020 dejó de existir como sujeto de Derecho en el tráfico jurídico. Añade el apoderado de la sociedad que el procedimiento de inspección fiscal en que se apreció la responsabilidad de Vaniz EOOD en virtud del artículo 177, apartado 2, de la Ley del IVA se inició mediante una orden de inspección fiscal de 17 de enero de 2022, es decir, después de que la deudora Stars International EOOD hubiese sido suprimida como empresa [en el registro mercantil] y hubiese dejado de existir. A juicio de la demandante, al disolverse una persona jurídica sus deudas se extinguen; no cabe exigir responsabilidad solidaria a terceros, como en el presente asunto Vaniz EOOD, mucho tiempo después, invocando la disposición del artículo 177 de la Ley del IVA.

En consecuencia, considera que tras la disolución de una persona jurídica que es deudora a título principal de cuotas tributarias con arreglo a la Ley de IVA no cabe incoar un procedimiento dirigido a determinar la responsabilidad solidaria de un tercero, por lo que la resolución impugnada es contraria a Derecho.

En opinión del apoderado de la demandante, las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, se oponen a una normativa nacional que permite incoar un procedimiento dirigido a exigir responsabilidad solidaria a un tercero después de haber dejado de existir el deudor principal. Tal medida es contraria a los objetivos declarados por la Directiva y se basa en una legislación nacional que se aparta del Derecho de la Unión.

El demandado, el Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Veliko Tarnovo, rebate todos los argumentos de la demandante y considera que en el presente asunto se ha acreditado debidamente el cumplimiento de los requisitos del artículo 177 de la Ley del IVA, lo cual se sustenta en las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección fiscal y presentadas en la causa. Su apoderado es del parecer de que no se ha cometido infracción alguna de las disposiciones del Derecho de la Unión de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, y tampoco cabe hablar de dudas ni de contradicción con las disposiciones nacionales de que aquí se trata. Entiende que las disposiciones de los artículos 205 y 297, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 no se oponen a una norma nacional como la del artículo 177 de la Ley del IVA, lo cual ha sido suficientemente aclarado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La parte demandada argumenta que, de conformidad con el artículo 168, puntos 5, 6 y 7, del Código de Procedimiento Tributario, las deudas de Derecho público no se extinguen con la disolución de la persona jurídica si hay un tercero que responda de ellas; por consiguiente, en el presente asunto las deudas de IVA de Stars International EOOD no se consideran extinguidas a pesar de la cancelación de su inscripción registral y de la disolución de la sociedad, después de que en el procedimiento seguido con arreglo al artículo 177 de la Ley del IVA se haya apreciado la responsabilidad solidaria de un tercero, concretamente Vaniz EOOD.

VI. Jurisprudencia:

Mediante sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), el Tribunal de Justicia respondió a la petición de decisión prejudicial del Administrativen sad Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv, Bulgaria) en relación con el ámbito material de la responsabilidad contemplada en el artículo 177 de la Ley del IVA y con la compatibilidad de esta disposición con el artículo 205 de la Directiva 2006/112. En la sentencia citada se declaró que el artículo 205 de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona considerada solidariamente responsable, en el sentido de dicho artículo, debe pagar, además del importe del IVA no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto. De acuerdo con el apartado 32 de la sentencia, en el ejercicio de la facultad que les confiere el artículo 205 de la Directiva 2006/112 los Estados

miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. En el apartado 42 de la sentencia, el Tribunal de Justicia aclara que los Estados miembros solo pueden extender el régimen de responsabilidad solidaria de modo que incluya tales elementos si tal extensión está justificada a la luz de los objetivos perseguidos por el artículo 205 de la Directiva 2006/112 y es conforme con los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

En el Derecho nacional existen dos resoluciones interpretativas del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria; en lo sucesivo, «VAS»): la n.º 6/15.04.2021, en el asunto interpretativo n.º 6/2019, y la n.º 4/10.05.2022, en el asunto interpretativo n.º 2/20, de la Obshto sabranie na sadiite na VAS (Asamblea General de Jueces del VAS), en que se trató del alcance de la responsabilidad solidaria con arreglo al artículo 177 de la Ley del IVA, que incluye la responsabilidad por los intereses, así como de la validez de una resolución de inspección fiscal sobre la base del artículo 177 de la Ley del IVA en un caso en que ya se había adoptado una resolución de inspección fiscal contra la misma persona.

No obstante, en la jurisprudencia del VAS, como tribunal de casación, en asuntos similares no se ha aclarado aún expresamente la cuestión relativa a la incoación de un procedimiento de inspección fiscal dirigido a determinar la responsabilidad solidaria por las deudas en virtud del artículo 177 de la Ley del IVA cuando el deudor principal ha dejado de existir.

Tampoco se conoce ninguna resolución del Tribunal de Justicia en asuntos similares, a raíz de alguna petición de decisión prejudicial.

VII. Justificación de la remisión

Para la correcta resolución del litigio, que versa sobre la legalidad de la resolución de inspección fiscal controvertida, procede aclarar en primer lugar la cuestión relativa al ámbito de aplicación de las disposiciones sobre la incoación del procedimiento dirigido a determinar la responsabilidad de Vaniz EOOD por las deudas tributarias de Stars International EOOD en virtud del artículo 177 de la Ley del IVA. Dado que la aplicabilidad al presente asunto de las disposiciones del artículo 21, apartado 2, en relación con el artículo 168 del Código de Procedimiento Tributario, respecto al procedimiento de inspección fiscal previsto en el artículo 177 de la Ley del IVA, corresponde a la competencia exclusiva del órgano jurisdiccional nacional, y dado que este ha de responder a estas cuestiones en la resolución que ponga fin al procedimiento, procede aclarar la relación existente entre estas normas y el Derecho de la Unión, en particular la Directiva 2006/112, mediante una interpretación por parte del Tribunal de Justicia. Aparentemente, a este respecto ha de ser determinante la cuestión de si el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual los terceros

siguen respondiendo solidariamente de las obligaciones del deudor principal cuando este ha dejado de existir como sujeto de Derecho en el tráfico jurídico. Las disposiciones de Derecho nacional que contienen los artículos 21, apartado 2, y 168 del Código de Procedimiento Tributario admiten, por lo general, la responsabilidad solidaria de terceros por las deudas de otros, aunque el deudor principal ya no exista. Por un lado, el artículo 177 de la Ley del IVA no establece ningún límite sustantivo a las deudas de otros, y en las referidas resoluciones interpretativas del VAS, así como en la citada sentencia del Tribunal de Justicia, se declara que la responsabilidad solidaria del tercero comprende tanto las deudas tributarias como los intereses devengados. Sin embargo, no han sido aclarados los parámetros temporales de esta responsabilidad: cuándo es lícita la incoación e instrucción de este procedimiento. Se ha de tener en cuenta que en el caso de autos no se trata de la determinación de las deudas tributarias del sujeto en su condición de persona registrada a efectos del IVA, sino de una responsabilidad por deudas de otro. Solo a raíz del inicio de la inspección fiscal conoce esta persona que debe asumir tal responsabilidad, y en ese momento ya no existe su socio contractual, el deudor tributario. Ante las circunstancias expuestas, es lícito preguntarse si tal interpretación de las disposiciones pertinentes es conforme con los mencionados principios de la Directiva 2006/112, dirigidos a garantizar un sistema del IVA adecuado en la Unión, y si [dichas disposiciones] no vulneran manifiestamente los principios de adecuación y proporcionalidad. Es evidente que la existencia de una práctica administrativa que ordena la realización de inspecciones fiscales para determinar la responsabilidad solidaria de terceros cuando el deudor principal ha desaparecido del tráfico jurídico no constituye un caso aislado. Por lo tanto, la resolución de las cuestiones planteadas sin duda ha de tener relevancia sustancial para la forma en que las autoridades tributarias aplique en la práctica las disposiciones del artículo 177 de la Ley del IVA de conformidad con los parámetros mencionados en la Directiva 2006/112.

En atención a las consideraciones expuestas, la Sala remitente del Administrativen sad Veliko Tarnovo es del parecer de que procede remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una petición de decisión prejudicial relativa a la licitud de la práctica administrativa que contempla la posibilidad de incoar un procedimiento dirigido a determinar la responsabilidad solidaria de un tercero por las deudas del IVA del deudor principal, cuando este ha dejado de existir en el tráfico jurídico.

Por los referidos motivos, y sobre la base del artículo 628 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en relación con la disposición adicional segunda del Código de Procedimiento Tributario, y con arreglo al artículo 631 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en relación con la disposición adicional segunda del Código de Procedimiento Tributario, el Administrativen sad Veliko Tarnovo [omissis]

RESUELVE:

PLANTEAR al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo primero, letra b), una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto las siguientes cuestiones prejudiciales:

¿Permiten las disposiciones del considerando 44 y del 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 de conformidad con los principios de transparencia y proporcionalidad de la responsabilidad, que se inicie un procedimiento dirigido a determinar la condición de deudor solidario respecto a las deudas del IVA y el importe de la responsabilidad solidaria, una vez que el deudor principal ha dejado de existir como sujeto de Derecho?

¿Se oponen las citadas disposiciones, tras la extinción del deudor [en el registro mercantil] sin sucesión en sus derechos y obligaciones, a la existencia de un crédito fehaciente contra dicha persona, del cual habrá de responder en el futuro un tercero?

¿Es conforme con el principio de seguridad jurídica la práctica administrativa descrita de las autoridades tributarias?

SE SUSPENDE el procedimiento [*omissis*] hasta tanto recaiga resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[*omissis*]