

Asunto C-613/23 [Herdijk] ⁱ**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:**

6 de octubre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)

Fecha de la resolución de remisión:

6 de octubre de 2023

Parte demandante:

KL

Parte demandada:

Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda)

Objeto del procedimiento principal

El procedimiento principal versa sobre un litigio entre KL, en su condición de antiguo administrador de una sociedad, y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda; en lo sucesivo, «Secretario de Estado»). El Secretario de Estado considera que KL es responsable de las liquidaciones complementarias impagadas relativas a las retenciones sobre los salarios y al impuesto sobre el volumen de negocios giradas contra esta sociedad y correspondientes a los períodos en los que KL era administrador de la sociedad.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La presente petición, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, versa sobre la cuestión de si la normativa neerlandesa en materia de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas por las deudas tributarias de dichas personas

ⁱ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre real de ninguna parte del procedimiento.

jurídicas (artículo 36 de la Invorderingswet 1990 —Ley de Recaudación Tributaria de 1990—; en lo sucesivo, «IW 1990») es conforme con el principio de proporcionalidad de Derecho de la Unión.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a una norma como la del artículo 36, apartado 4, de la IW 1990, que hace extremadamente difícil en la práctica que el administrador de una sociedad que ha incumplido o no ha cumplido correctamente su obligación de comunicar la insolvencia de tal sociedad al organismo de recaudación de la Administración tributaria eluda la responsabilidad por las deudas tributarias de la sociedad, incluidas las deudas por el impuesto sobre el volumen de negocio?
2. ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta que se dé a la cuestión 1 el hecho de que el administrador 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?

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 36 de la IW 1990

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Hasta el 29 de marzo de 2019, KL fue administrador y accionista único de una sociedad. Se giraron contra esta sociedad liquidaciones complementarias relativas a las retenciones sobre los salarios y al impuesto sobre el volumen de negocio correspondientes a determinados períodos. Estas liquidaciones complementarias no fueron satisfechas. Mediante decisión de 5 de julio de 2019, la Administración tributaria consideró a KL, sobre la base del artículo 36 de la IW 1990, responsable de las liquidaciones complementarias impagadas, incrementadas en los intereses fiscales y las costas facturadas. Se trataba de un importe total de 142 852 euros.
- 2 En virtud del artículo 36, apartado 1, de la IW 1990, todo administrador de una persona jurídica será, en principio, responsable solidario de determinados impuestos adeudados por la persona jurídica. Si la persona jurídica no está en condiciones de pagar los impuestos que adeuda, deberá comunicar tal situación de insolvencia a la Administración tributaria, de conformidad con el artículo 36, apartado 2, de la IW 1990. Esta comunicación deberá efectuarse dentro de las dos semanas siguientes a la fecha en que, como muy tarde, debió haberse pagado el impuesto. Si la comunicación se ha efectuado debidamente, el administrador será responsable únicamente si la Administración tributaria demuestra que el impago del impuesto se ha debido a una evidente mala administración imputable al administrador en los tres años anteriores a la fecha de la comunicación. Solo cabrá

afirmar que se da mala administración si ningún administrador razonablemente juicioso habría actuado como lo hizo el administrador imputado. Si la comunicación no se ha efectuado o no se ha efectuado debidamente (por ejemplo, fuera de plazo), se presumirá, en virtud del artículo 36, apartado 4, primera frase, de la IW 1990, que el impago del impuesto es consecuencia de la mala administración observada por el administrador. El administrador solo podrá desvirtuar esta presunción si demuestra que no se le puede atribuir el hecho de que la persona jurídica haya incumplido su obligación de comunicación o bien no la haya cumplido correctamente. Por contra, el antiguo administrador, esto es, la persona que ya no fuera administrador en el momento en que, como muy tarde, la persona jurídica hubiese debido atender a su obligación de información, podrá refutar esta presunción en todo momento.

- 3 El órgano jurisdiccional de segunda instancia, el Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya), señaló, en primer lugar, que, en el caso de autos, la sociedad de que se trata no cumplió la obligación de comunicación antes mencionada. Dado que KL ya había dimitido de su cargo de administrador antes de que expirase el plazo de pago de una parte de las deudas tributarias, se le permitió demostrar que no le era atribuible el impago de estas deudas. A juicio del Gerechtshof, acreditó suficientemente tal circunstancia conforme a Derecho, por lo que la Administración tributaria incurrió en un error al considerarlo responsable de tal parte de las deudas. Sin embargo, respecto al período en el que KL ocupó el cargo de administrador, se observaba la presunción de que el impago de las deudas tributarias era imputable a una administración manifiestamente mala por su parte. En virtud de la normativa legal neerlandesa, en los términos descritos en el anterior apartado 2, él no puede refutar esta presunción si antes no demuestra que no le es imputable la falta de comunicación de la insolvencia de la sociedad. Dado que KL no pudo hacer tal cosa, el Gerechtshof declaró que la Administración tributaria consideró acertadamente que era responsable del pago de un importe de 92 394 euros.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 4 KL ha alegado en particular ante el tribunal remitente, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos; en lo sucesivo, «Hoge Raad»), que esta normativa legal neerlandesa es contraria al principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión, cosa que la parte demandada niega.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 5 En este contexto, el Hoge Raad señala, en primer lugar, que el administrador de una persona jurídica solo podrá acreditar que no se le puede imputar que la persona jurídica no cumpliera correctamente su obligación de comunicación en caso de fuerza mayor, o bien, si actuó de buena fe siguiendo el consejo de un tercero. Estas son circunstancias tan especiales que, en la inmensa mayoría de los casos, un administrador no podrá presentar las pruebas exigidas. Por consiguiente,

muy raras veces se permitirá al administrador aportar la prueba en contrario que desvirtúe la presunción de que el hecho de que la persona jurídica no pagase sus deudas tributarias se debe a que su actuación como administrador fue manifiestamente incorrecta. Por tanto, el Hoge Raad considera que al administrador de una persona jurídica que no haya cumplido correctamente su obligación de comunicación le resultará en la práctica extremadamente difícil eludir la responsabilidad por las deudas tributarias de la sociedad.

- 6 En relación con el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión, el Hoge Raad remite a la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»* (C-1/21, EU:C:2022:788; en lo sucesivo, «sentencia Direktor na Direksia»). En el apartado [7]3 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en primer lugar, que es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, pero no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. A continuación, en el apartado 74, observó que las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva de los administradores van más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. Imputar la responsabilidad por una deuda tributaria a una persona que no sea el deudor del impuesto, sin permitirle liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe, por consiguiente, considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad. En este contexto, en el apartado 76 de la sentencia *Direktor na Direksia*, el Tribunal de Justicia remite al apartado 36 de su sentencia de 20 de mayo de 2021, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397), en la que declaró que se autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria de una deuda tributaria impagada y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario y se establezca así un sistema de responsabilidad objetiva. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que (i) la persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, (ii) de que adoptase toda medida razonable a su alcance y (iii) 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 impuesto adeudado.
- 7 De la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se desprende con claridad si el concepto de «responsabilidad objetiva» hace también referencia a una responsabilidad que se presupone sin más (*de facto*) en una determinada categoría de supuestos, como la categoría de administradores de una persona jurídica que no ha cumplido su obligación de comunicación. Se suscita la cuestión de si la utilización de criterios para la delimitación de tal categoría (en el caso de autos, el criterio de que la persona jurídica no ha cumplido con su obligación de comunicación) implica que la responsabilidad sí tiene carácter objetivo. En efecto,

el cumplimiento de estos criterios puede verse como el cumplimiento de un requisito.

- 8 Por contra, si ha de presuponerse que también cuando la responsabilidad se limite a un grupo determinado de personas cabe afirmar que existe responsabilidad objetiva, ello resultará, en principio, contrario al principio de proporcionalidad de Derecho de la Unión. De la sentencia Direktor na Direktsia se desprende que la incompatibilidad con este principio se dará en cualquier caso en situaciones en las que el imputado responsable «es totalmente ajeno a los actos del deudor» y en las que las deudas tributarias hayan surgido por actos de un tercero en los que el imputado responsable «no tiene influencia alguna». Sin embargo, del administrador de una persona jurídica no cabe afirmar que no tenga influencia alguna en los actos de esa persona jurídica o que sea totalmente ajeno a tales actos. Con todo, se plantea la cuestión de si ello basta para poder concluir que una responsabilidad en la práctica casi objetiva del administrador de una persona jurídica que no ha comunicado la insolvencia de esta última o no lo ha hecho debidamente es conforme con el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión.
- 9 A juicio del Hoge Raad, en el caso de autos resulta igualmente relevante que KL, por lo que respecta a un determinado período, en su condición de antiguo administrador, sí pudo oponerse a la presunción de que era responsable de la deuda tributaria en cuestión y que así lo hizo con éxito, según el Gerechtshof. Subyace a este razonamiento la idea de que KL actuó de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptó toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedó excluida. Son circunstancias que, como se desprende del anterior apartado 6, resultan pertinentes para resolver si, habida cuenta del principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión, cabe suponer que el interesado es responsable solidario del impuesto adeudado por la persona jurídica. Por tanto, el Hoge Raad se pregunta si estas circunstancias son pertinentes a la hora responder a la primera cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia.
- 10 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, no es seguro que el artículo 36, apartado 4, de la IW 1990 sea conforme con el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión. Por este motivo, el Hoge Raad plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales antes formuladas.