Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 2 de junio de 2022 [1]

Asunto C-1/21

MC

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Petición de decisión prejudicial del Administrativen sad Veliko Tarnovo [Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria])

«Petición de decisión prejudicial — Derecho tributario — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del consejo de dirección de una sociedad cuando este ha privado de forma desleal a dicha sociedad de patrimonio, de modo que esta última no ha podido pagar sus deudas tributarias (incluidas las deudas del impuesto sobre el valor añadido) — Responsabilidad también por los intereses adeudados por la sociedad — Ámbito de aplicación del Derecho de la Unión — Principio de proporcionalidad»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial vuelve a plantear una cuestión de competencia ya conocida, pero bajo un nuevo aspecto. ¿Constituye la responsabilidad solidaria de una persona física (que no es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo «IVA») por las deudas tributarias y los intereses de otra persona, tal y como se establece en el Derecho tributario general, una aplicación del Derecho de la Unión, para la que 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 sobre el IVA») u otras disposiciones del Derecho de la Unión pueden contener requisitos? O bien, ¿constituye la responsabilidad solidaria de una persona que ha contribuido de forma causal a que otra persona no haya podido cumplir en tiempo oportuno su obligación de pago del impuesto, una norma puramente nacional y de procedimiento destinada a asegurar los ingresos fiscales, que no se ve afectada por el Derecho de la Unión?

[1] Lengua original: alemán.

2. Esto recuerda en cierto modo a la situación de la muy discutida [2] sentencia Åkerberg Fransson, [3] en la que la condena penal de un sujeto pasivo del IVA por fraude de este impuesto se consideró una aplicación del Derecho de la Unión. Sin embargo, la cuestión que debe resolverse en el presente caso va más allá.

3. En efecto, no se trata aquí de la responsabilidad de un sujeto pasivo del IVA, sino de la responsabilidad de una persona que *no* es sujeto pasivo del IVA. Esta tampoco eludió el IVA, sino que, en su condición de miembro del consejo de dirección, aparentemente aumentó de forma indebida su retribución en dicha sociedad y, por lo tanto, privó a esta de patrimonio. En consecuencia, la sociedad no ha podido pagar sus deudas (incluidas las deudas de IVA y los intereses correspondientes a dichas deudas) en su totalidad o en plazo.

4. ¿Está comprendida la responsabilidad solidaria general de un órgano por un comportamiento perjudicial para la sociedad (un tipo de infracción del deber de lealtad) en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA, y, por tanto, del Derecho de la Unión, por el mero hecho de que, debido a dicho comportamiento, la sociedad no pudo, en particular, pagar en plazo o en su totalidad sus deudas de IVA y los intereses correspondientes? En otras palabras: ¿dónde está el límite del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión en el caso de una relación meramente indirecta con la recaudación del IVA?

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco del Derecho de la Unión lo constituyen la Directiva 2006/112 [4], el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, [5] hecho en Bruselas el 26 de julio de 1995 (en lo sucesivo, «Convenio PIF), y el artículo 325 TFUE.

1. Derecho primario

6. A tenor del artículo 325 TFUE, apartado 1, «[l]a Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión».

7. Según el artículo 325 TFUE, apartado 2, los Estados miembros adoptarán «para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros».

[2] Véanse, por ejemplo, las consideraciones del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania), sentencia de 24 de abril de 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, apartado 91). También se formula una crítica clara en Widmann, W.: «Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen», *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, pp. 5 y ss., especialmente pp. 6 y 7.

[3] Sentencia de 26 de febrero de 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[4] En su versión aplicable al ejercicio controvertido (2014).

[5] DO 1995, C 316, pp. 48 y ss.

2. Convenio PIF

8. El artículo 1 (Disposiciones generales) del Convenio PIF establece en su apartado 1:

«A efectos del presente Convenio será constitutivo de fraude que afecta a los intereses financieros de la [Unión]:

[…]

b) en materia de ingresos, cualquier acción u omisión intencionada relativa:

– a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta;

– al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información que tenga el mismo efecto;

– al desvío de un derecho obtenido legalmente que tenga el mismo efecto.»

9. El artículo 2 (Sanciones) de este Convenio dispone en su apartado 1:

«Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para que a los comportamientos que contempla el artículo 1, así como la complicidad, instigación o tentativa ligados a los comportamientos contemplados en el apartado 1 del artículo 1, les sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias, entre las que figuren, al menos en caso de fraude grave, penas de privación de libertad que puedan dar lugar a la extradición, entendiéndose que debe considerarse como fraude grave cualquier fraude que afecte a un montante mínimo a fijar por cada Estado miembro. Este montante mínimo no puede ser fijado en más de 50 000 [euros].»

10. El artículo 9 (Disposiciones internas) de este Convenio establece:

«Ninguna disposición del presente Convenio impedirá a los Estados miembros adoptar disposiciones de Derecho interno cuyo alcance sea mayor al de las obligaciones derivadas de este Convenio.»

3. Directiva sobre el IVA

11. El artículo 205 de la Directiva sobre el IVA contiene la siguiente disposición:

«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.»

12. Los citados artículos, que figuran en el título XI (capítulo 1), regulan la obligación de pago y la sujeción de los «sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujetos pasivos». En ellos no se mencionan los consejos de dirección de sociedades ni la concesión de una retribución indebida.

13. El artículo 273 de la Directiva sobre el IVA establece:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

B. Derecho búlgaro

14. El Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «DOPK») está redactado en los términos que siguen.

15. El artículo 14 DOPK se refiere al deudor:

«Son deudores las personas físicas y jurídicas que:

1) están obligadas a pagar impuestos o cotizaciones obligatorias a la seguridad social; […]».

16. El artículo 19, apartado 2, del DOPK, que regula la responsabilidad de un órgano de dirección por la reducción del patrimonio de la sociedad, tiene el siguiente tenor:

«El administrador o miembro de un órgano de dirección que de forma desleal realice prestaciones en especie o en dinero con cargo al patrimonio de una persona jurídica deudora en el sentido del artículo 14, puntos 1 o 2, que constituyan una distribución encubierta de beneficios o dividendos o que transfieran bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado, reduciendo los activos de este y, por tanto, no se hayan pagado impuestos o cotizaciones obligatorias a la seguridad social, responderá de las deudas hasta el importe de las prestaciones efectuadas o la disminución del patrimonio.»

17. El artículo 20 del DOPK, relativo a la orden de ejecución, establece:

«En los casos a que se refiere el artículo 19, el aseguramiento y la ejecución forzosa se llevarán a cabo en primer lugar contra el patrimonio del deudor de cuya deuda tributaria o de la seguridad social se deba responder.»

18. El artículo 21, apartado 3, del DOPK contiene declaraciones relativas a la accesoriedad de la deuda del responsable respecto a la deuda principal, y tiene el siguiente tenor:

«La responsabilidad de los terceros desaparece cuando se extingue la deuda respecto de la cual se estableció mediante un acto jurídico firme. En tal caso, las cantidades abonadas se reembolsarán con arreglo al procedimiento previsto en el capítulo 16, sección 1.»

19. La Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) define, en su artículo 3, apartado 1, al sujeto pasivo del siguiente modo:

«Es sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica con carácter independiente, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

20. El artículo 89, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece el momento en el que debe pagarse la deuda tributaria:

«Si del resultado para el período resultase un impuesto a pagar, la persona registrada estará obligada a abonar el impuesto al erario público, en la cuenta de la correspondiente Dirección Territorial [Natsionalnata agentsia za prihodite (Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria)], en el plazo fijado para la presentación de la declaración del IVA correspondiente a dicho período impositivo.»

21. La Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Ley de Intereses sobre Impuestos, Tasas y otras Deudas Similares de Derecho Público) establece la obligación de abonar intereses en su artículo 1, apartado 1:

«Los impuestos, tasas, retenciones de beneficios, aportaciones al presupuesto y otras deudas similares de Derecho público que no hayan sido abonados en los plazos de pago voluntario, o que no hayan sido retenidos o que hayan sido retenidos, pero no abonados en plazo, se recaudarán junto con los intereses legales.»

22. Según el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación del artículo 19, apartado 2, del DOPK en relación con el artículo 1 de la Ley de Intereses sobre Impuestos, Tasas y otras Deudas Similares de Derecho Público no es uniforme en la jurisprudencia búlgara. En algunos casos, la responsabilidad del órgano desleal incluye también los intereses, en otros solo cubre el principal.

III. Litigio principal

23. El procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional remitente tiene por objeto el recurso de MC (en lo sucesivo, «demandante»), mediante el que impugna la legalidad de una liquidación tributaria. En dicha liquidación se reclamaba al demandante el abono, en virtud de su responsabilidad personal, de deudas de terceros correspondientes al período impositivo de diciembre de 2014. Esta responsabilidad parece basarse en deudas de IVA no pagadas (más intereses) de otro sujeto pasivo, a saber, la sociedad «ZZ» AD (en lo sucesivo, «sociedad»), de cuyo consejo de dirección el demandante fue miembro durante el período en cuestión.

24. En cuanto a la recaudación de los importes adeudados por la sociedad, se inició un procedimiento de ejecución forzosa contra esta. A la sociedad se le remitieron varios requerimientos de pago voluntario, pero este nunca llegó a producirse. Por consiguiente, la autoridad de ejecución consideró de difícil ejecución las deudas de la sociedad frente al Estado, incluidos también los intereses antes mencionados sobre el IVA no pagado en plazo.

25. La reclamación frente al demandante se basa en el hecho de que, en varias ocasiones, aumentó su retribución, sin poder aportar una prueba válida respecto de dicho aumento. El modo en que se pagó la retribución incrementada tampoco se ajustaba a las exigencias legales. Las cantidades fueron abonadas al abogado de la sociedad, que, a su vez, las transfirió a la cuenta de la esposa del demandante, a la que este también tenía acceso.

26. El demandante se opone a la reclamación. Su alegación principal se basa en la falta de una relación de causalidad entre la retribución que percibía en su condición de órgano de dirección del sujeto pasivo y la falta de fondos para el pago de las deudas de Derecho público. La Administración tributaria sostiene, en esencia, que el demandante, en su condición de órgano de dirección del sujeto pasivo (también en lo que se refiere al IVA), actuó de forma desleal, ya que, durante el período impositivo pertinente, percibió una retribución por un importe, sin que existan pruebas de que se hubiera establecido debidamente.

27. A efectos de la remisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente considera que el demandante ordenó o al menos tuvo conocimiento de la transferencia por parte de un tercero de una cantidad con cargo al patrimonio de la sociedad a una persona física vinculada con él, y que, por tanto, actuó de forma desleal según el Derecho interno. Debido a la reducción del patrimonio de la sociedad por la suma de dicho importe, no se pagaron los intereses debidos por el IVA, devengados en diciembre de 2014. Habida cuenta de las cuestiones prejudiciales, considero que las deudas de IVA tampoco se pagaron por este motivo.

28. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que la responsabilidad por los impuestos no pagados es solidaria en virtud del artículo 19, apartado 2, del DOPK, en la medida en que, aunque nazca con posterioridad a la deuda tributaria del sujeto pasivo, subsiste hasta la extinción de esta. Esta responsabilidad no está vinculada en modo alguno a actos fraudulentos o abusivos de la persona sujeta al impuesto (es decir, la sociedad), en el marco de su actividad económica independiente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

29. El Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo), que conoce del recurso interpuesto contra la liquidación complementaria, planteó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 18 de noviembre de 2020, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, en relación con el artículo 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, en el sentido de que no se opone a un normativa nacional como la prevista en el artículo 19, apartado 2, del [DOPK], en el ámbito armonizado del IVA, cuya aplicación implica la subsiguiente responsabilidad solidaria de una persona física que no es sujeto pasivo del IVA, pero cuyo comportamiento desleal dio lugar al impago del IVA por parte de la persona jurídica deudora del impuesto?

2) La interpretación de estas disposiciones y la aplicación del principio de proporcionalidad, ¿permiten que la normativa nacional establecida en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, también resulte de aplicación a los intereses sobre el IVA no ingresado en plazo por el sujeto pasivo?

3) ¿Es contraria al principio de proporcionalidad la normativa nacional establecida en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, en el supuesto de que el retraso en el pago del IVA que dio lugar al devengo de intereses por la deuda de dicho impuesto no resulte del comportamiento de la persona física que no es sujeto pasivo, sino del comportamiento de otra persona o de la realización de circunstancias objetivas?»

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el demandante, Bulgaria, el Reino de España y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral, con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

V. Apreciación jurídica

31. Todas las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto dilucidar si el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria de una persona física (que no es sujeto pasivo) cuando su comportamiento como órgano de una persona jurídica ha tenido como consecuencia que dicha persona jurídica no haya podido pagar en plazo o íntegramente sus deudas tributarias, incluidas las deudas relativas al IVA. Estas cuestiones presuponen que la responsabilidad de quien no es sujeto pasivo está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

A. Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

32. En sus observaciones, Bulgaria alberga dudas a este respecto. En el marco de la remisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia solo puede interpretar el Derecho de la Unión dentro de los límites de las competencias que han sido atribuidas a la Unión.[6] Por lo tanto, cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para conocer de ella.[7]

33. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia solo es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas si la responsabilidad objeto del litigio principal, atribuida al demandante en virtud del artículo 19, apartado 2, del DOPK, resulta de la aplicación del Derecho de la Unión.

34. En el presente caso, no se aplica el Derecho de la Unión en forma de transposición de la Directiva sobre el IVA. El Derecho nacional establece una responsabilidad general accesoria cuando un órgano de una sociedad la priva de patrimonio, de modo que dicha sociedad ya no está en condiciones de abonar puntualmente sus deudas tributarias. Esto es independiente tanto de la naturaleza del impuesto del que se responde como del hecho de que el responsable sea un sujeto pasivo y, por tanto, independiente de la Directiva sobre el IVA.

[6] Sentencias de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo) (C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982), apartado 77, y de 15 de noviembre de 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874), apartado 40.

[7] Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 22, así como auto de 12 de julio de 2012, Currà y otros (C-466/11, EU:C:2012:465), apartado 26.

35. No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, también se aplica el Derecho de la Unión cuando, mediante la aplicación del Derecho nacional, se pretende sancionar la infracción de las disposiciones de la mencionada Directiva y, por tanto, dar cumplimiento a la obligación impuesta por el Tratado a los Estados miembros de sancionar de modo efectivo los actos que causen un perjuicio a los intereses financieros de la Unión. [8]

36. Por lo tanto, procede examinar si la responsabilidad del demandante con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK tiene por objeto dar cumplimiento a tal obligación en virtud del Derecho de la Unión. Esta puede derivarse del artículo 325 TFUE (véase la sección 1), del Convenio PIF (véase la sección 2), de los artículos 205 (véase la sección 3) o 273 (véase la sección 4) de la Directiva sobre el IVA.

1. Artículo 325 TFUE

37. En virtud del artículo 325 TFUE, los Estados miembros están obligados a adoptar medidas disuasorias y efectivas para combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión. En particular, deben adoptar las mismas medidas para luchar contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros. [9] Corresponde a los Estados garantizar que los recursos propios de la Unión se perciban de forma eficaz. A este respecto, los Estados miembros deben proceder al cobro de las cantidades correspondientes a los recursos propios que, debido a la existencia de fraudes, hayan sido sustraídas del presupuesto de la Unión. [10]

38. En materia aduanera, el Tribunal de Justicia [11] amplió el ámbito de aplicación del artículo 325 TFUE a la obligación de los Estados miembros de adoptar «las medidas necesarias para garantizar la recaudación efectiva e íntegra de los derechos de aduana». Sin embargo, esta decisión se refería a la no realización de controles aduaneros eficaces, a pesar de un conocido modelo de fraude aduanero. Pues bien, en el presente caso no existe un modelo de fraude del IVA ni tampoco se aprecia que se hayan omitido controles efectivos en materia de IVA. Asimismo, el artículo 19, apartado 2, del DOPK no constituye un control del IVA.

39. La responsabilidad prevista en el artículo 19, apartado 2, del DOPK tampoco constituye una medida destinada a luchar contra cualquier otro acto ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión. Por el contrario, se trata de una responsabilidad por una disminución indebida del patrimonio de una sociedad, que ya no está en condiciones de pagar la totalidad de determinadas deudas (deudas tributarias). A este respecto, la propia sociedad no actúa ilegalmente, sino que simplemente no puede pagar los impuestos.

40. El órgano como persona física actúa de forma desleal (resulta dudoso que se pueda hablar de una actuación ilegal), y ello incluso «solo» en relación con los intereses financieros de la sociedad, puesto que se concedió una retribución indebida en detrimento del patrimonio social. En cualquier caso, en ese momento no actúa de forma ilegal por lo que respecta a los intereses

[8] Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 28.

[9] Sentencias de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartados 208 y ss.; de 14 de octubre de 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856), apartado 36, y de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26.

[10] Sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 32, véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 21.

[11] Sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), apartado 211.

financieros de la Unión. Solo de manera indirecta, si concurren otras circunstancias (la sociedad ya no está en condiciones de pagar posteriormente sus impuestos), esta conducta puede tener repercusiones sobre los ingresos fiscales (y, por tanto, indirectamente también sobre los ingresos por IVA), lo que desencadena las consecuencias de la responsabilidad. A lo sumo, tal responsabilidad puede contrarrestar indirectamente un riesgo de pérdida de ingresos por IVA.

41. Esto diferencia al presente caso del que dio lugar a la sentencia Åkerberg Fransson.[12] La consecuencia jurídica establecida por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia, según la cual los recargos fiscales y la acción penal ejercitada debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituyen una aplicación del artículo 325 TFUE,[13] se refería a la lucha directa contra el fraude del IVA. Sin embargo, en el presente caso no se sanciona un fraude del IVA, sino un comportamiento desleal en perjuicio de la sociedad (posiblemente un tipo de infracción del deber de lealtad). Por el contrario, la responsabilidad de un órgano desleal de una sociedad, con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK, nada tiene que ver con la obligación de los Estados miembros establecida en el artículo 325 TFUE.

2. Convenio PIF

42. El Convenio PIF no es aplicable por razones similares, ya que también está vinculado a la lucha eficaz contra el fraude. Así, el artículo 1 de dicho Convenio menciona expresamente la utilización o la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la percepción o la retención indebida de fondos precedentes del presupuesto general de la Unión o de los presupuestos administrados por la Unión o por su cuenta. De ello se deduce que el concepto de «fraude que afecta a los intereses financieros», contemplado en el artículo 1, apartado 1, del Convenio PIF, debe interpretarse necesariamente en el sentido de que incluye la utilización intencionada de declaraciones falsas o inexactas presentadas con posterioridad a la ejecución del proyecto que ha disfrutado de financiación.[14]

43. No sucede así en el presente caso. Como ya he señalado, el demandante no presentó tales declaraciones y, por tanto, no redujo ilegalmente los recursos del presupuesto de la Unión. El hecho de que se haya concedido, como órgano de una sociedad, una retribución indebida y haya perjudicado así los intereses financieros de la sociedad o su patrimonio no es objeto del Convenio PIF.

3. Artículo 205 de la Directiva sobre el IVA

44. A primera vista, la responsabilidad prevista en el artículo 19, apartado 2, del DOPK podría basarse en el artículo 205 de la Directiva sobre el IVA. En efecto, este prevé que, en determinados casos (a saber, 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.

[12] Sentencia de 26 de febrero de 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 27, confirmada por las sentencias de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartados 39 y ss., y de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartados 32 y ss.

[14] Sentencia de 14 de octubre de 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856), apartado 29.

45. Esta disposición tiene como objetivo garantizar al Tesoro público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular, cuando las partes del contrato no están situadas en el mismo Estado miembro o bien cuando la operación sujeta al IVA se refiere a operaciones cuya especificidad exige identificar a una persona distinta de la contemplada en el artículo 193 de dicha Directiva. [15]

46. Nada de esto sucede en el presente caso. Así lo subrayan acertadamente también la Comisión y España.

47. El artículo 204 de la Directiva sobre el IVA se refiere a la designación de un representante fiscal (externo) en la medida en que el sujeto pasivo no esté establecido en el Estado miembro del lugar donde haya efectuado operaciones. Sin embargo, el demandante no es un representante fiscal designado. El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA se refiere a la deuda tributaria adeudada por una mención indebida del IVA en una factura. En el presente caso, ni el demandante ni la sociedad emitieron tal factura. El artículo 202 de la Directiva sobre el IVA se refiere a los bienes que se encuentran en depósitos aduaneros o que se expiden entre dichos depósitos. No se trata de ello en el presente caso.

48. En cambio, los artículos 193 a 200 se refieren a determinadas operaciones (entregas y otras prestaciones) que dan lugar a una deuda tributaria de un sujeto pasivo o de determinadas personas que no son sujetos pasivos. En el caso de una operación de este tipo, una persona distinta del deudor del impuesto puede ser designada también como responsable. Sin embargo, la concesión de una retribución indebida no es una entrega u otra prestación sujeta al impuesto, que da lugar a una obligación tributaria de una persona. A falta de tal deuda tributaria, no existe el obligado al pago del impuesto. En tal caso, ninguna otra persona que no sea el deudor del impuesto puede ser considerada responsable.

49. Por lo tanto, no se cumplen los requisitos del artículo 205 de la Directiva sobre el IVA, que solo se refiere a las situaciones descritas en los artículos 193 a 204 de dicha Directiva. La responsabilidad prevista en el artículo 19, apartado 2, del DOPK no se basa en el artículo 205 de la Directiva sobre el IVA.

4. Artículo 273 de la Directiva sobre el IVA

50. Por último, queda por analizar el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA. Según esta disposición, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

51. Por lo tanto, es determinante, por una parte, saber si la responsabilidad de un órgano de una sociedad, contemplada en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, garantiza la «correcta recaudación del IVA», en el sentido del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, y previene el fraude [véase la sección b)], y, por otra, si las otras obligaciones a que se refiere el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA pueden aplicarse también a una persona que no es sujeto pasivo y que todavía no ha tenido que cumplir ninguna obligación en virtud de la Directiva sobre el IVA [véase la sección a)].

[15] En este sentido, sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 28.

a) ¿Otras obligaciones de una persona que no es sujeto pasivo?

52. Como se desprende del propio tenor del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, la eventual extensión de las obligaciones se refiere a las de los sujetos pasivos en el sentido de dicha Directiva. En efecto, la reserva de la «igualdad de trato entre sujetos pasivos» solo tiene sentido si las obligaciones adicionales se refieren a (otro) sujeto pasivo. Las obligaciones adicionales que recaen sobre una persona que no es sujeto pasivo y que no participa en una operación no pueden, *per se*, constituir una diferencia de trato entre las operaciones interiores y las operaciones efectuadas entre Estados miembros.

53. Por lo tanto, el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA no permite a los Estados miembros imponer obligaciones adicionales a personas (empleados, miembros de la familia, vecinos, etc.) que tengan alguna relación indirecta con la deuda del IVA de un tercero, y ampliar así el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA también a estas.

54. Del mismo modo, considero que la expresión «otras obligaciones» (o «distintas obligaciones» en otras versiones lingüísticas) presupone obligaciones ya existentes en el sentido de la Directiva sobre el IVA que aún pueden completarse, por determinadas razones, a través del artículo 273 de dicha Directiva. Por lo tanto, en mi opinión, esta formulación no permite la creación de nuevas obligaciones frente a personas que hasta entonces no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA.

55. Esta conclusión se corresponde con la estructura general y la finalidad de la Directiva sobre el IVA. En efecto, esta regula el derecho (sustantivo) del IVA, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria por parte de un sujeto pasivo del IVA. Por lo tanto, el hecho básico (artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA) presupone entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un *sujeto pasivo*. El artículo 9 de la Directiva sobre el IVA define a continuación quién es sujeto pasivo. Solo lo serán las personas que realicen con carácter independiente alguna actividad económica. En principio, esto no incluye a los órganos de una sociedad vinculados a ella mediante una relación contractual. [16]

56. Asimismo, el artículo 273 figura en el capítulo 7 (Disposiciones diversas), del título XI, titulado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo». Mientras que el artículo 272 permite eximir a determinados sujetos pasivos de determinadas obligaciones previstas en los capítulos 2 a 6, el artículo 273 amplía las obligaciones para incluir otras. Esto solo puede referirse, desde un punto de vista sistemático, a las obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujetos pasivos contempladas en el título XI.

57. Si la Directiva sobre el IVA no incluye, en principio, en su ámbito de aplicación [17] a personas que no son sujetos pasivos del IVA, el artículo 273 de esta Directiva difícilmente puede permitir a los Estados miembros establecer obligaciones particulares (nuevas/diferentes) respecto de las personas no contempladas hasta entonces por dicha Directiva, por el único motivo de que ello sirve también para asegurar la recaudación del IVA y evitar el fraude fiscal. En consecuencia, las

[16] En relación con un consejo de vigilancia independiente, véase la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Existen excepciones, por ejemplo, para las personas jurídicas que no son sujetos pasivos, ya que estas realizan, por ejemplo, adquisiciones intracomunitarias [véanse, los artículos 2, apartado 1, letra b), y 20, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA] o pueden convertirse en deudores del IVA [véase el artículo 197, apartado 1, letra b) de la Directiva sobre el IVA].

peticiones de decisión prejudicial a las que ha respondido el Tribunal de Justicia en relación con el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA se han referido siempre a casos en los que se imponían obligaciones o sanciones adicionales a un sujeto pasivo. [18]

58. A lo sumo, es posible extender las obligaciones derivadas del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA a las personas que, aunque no sean sujetos pasivos, ya están cubiertas por esta Directiva. Un ejemplo son las personas jurídicas que no están sujetas al impuesto, pero que están identificadas a efectos del IVA, y, por tanto, pueden convertirse en deudores del impuesto [véase, el artículo 197, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA].

59. Así lo indica también el artículo 273, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA. En efecto, la facultad prevista en el párrafo primero de dicho artículo «no podrá utilizarse para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 [(Facturación) del título XI (Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo)].» Del mismo modo, las obligaciones que en él se mencionan solo afectan a los sujetos pasivos y a determinadas personas que no son sujetos pasivos ya contempladas en dicha Directiva.

60. Así sucede, en particular, si se aplica el artículo 205 de la Directiva sobre el IVA. En la medida en que este solo contempla expresamente determinadas situaciones, una ampliación a otros supuestos difícilmente puede justificarse sobre la base del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA. No obstante, es cierto que una responsabilidad paralela del destinatario por la deuda del IVA de la empresa proveedora también sería útil para asegurar los ingresos fiscales y prevenir el fraude. Lo mismo sucede con la responsabilidad de cualquier ladrón cuyo robo tenga como consecuencia que la persona robada no esté en condiciones de pagar sus deudas de IVA. Sin embargo, el tenor del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA no permite tal responsabilidad de las personas que no son sujetos pasivos.

b) Deuda del responsable tributario, ¿necesaria para la correcta recaudación del IVA y la prevención del fraude?

61. Además, resulta dudoso que la responsabilidad en virtud del artículo 19, apartado 2, del DOPK pueda garantizar la correcta recaudación del IVA *y* prevenir el fraude.

62. En efecto, sigue siendo una responsabilidad general, en este caso de una persona que no es sujeto pasivo, por un impuesto ajeno. Por lo tanto, el importe adeudado por el demandante no es el IVA. Este sigue siendo debido por el sujeto pasivo, como se desprende del artículo 21, apartado 3, del DOPK. En virtud de esta disposición, la responsabilidad desaparece cuando se extingue la deuda tributaria, y las cantidades abonadas son reembolsadas al responsable. Así, el pago por la persona responsable ni siquiera extingue la deuda tributaria.

63. Sin embargo, si el demandante no es deudor del IVA, la responsabilidad derivada del artículo 19, apartado 2, del DOPK tampoco permite garantizar la correcta recaudación del IVA. Lo que pretende sancionar o evitar esta responsabilidad es una disminución desleal del patrimonio en perjuicio de la sociedad, que, por ello, no puede satisfacer sus deudas (en este caso,

[18] Véanse el auto de 21 de octubre de 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, no publicado), apartado 25 y las sentencias de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287), apartado 24; de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), de 26 de octubre de 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, apartado 22, se refería a la constitución de garantías por parte de nuevos sujetos pasivos); de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 55; de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 42, y de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), en el apartado 54 se habla de operador, y en el 61 de sujeto pasivo.

las tributarias). Por lo tanto, la responsabilidad prevista en el artículo 19, apartado 2, del DOPK no impide ni fomenta la correcta recaudación del IVA. En efecto, el IVA se sigue recaudando exactamente en la misma cuantía del sujeto pasivo del IVA.

64. Por otra parte, la responsabilidad de una persona que no es sujeto pasivo tampoco impide el fraude del sujeto pasivo. La responsabilidad está vinculada únicamente al impago del impuesto por la falta de patrimonio del sujeto pasivo. Ahora bien, la mera falta de pago de un impuesto debidamente declarado no constituye un fraude.[19] A este respecto, tampoco se cumplen los requisitos del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA.

B. Conclusión parcial

65. Así pues, como ha subrayado Bulgaria, el artículo 19, apartado 2, del DOPK no constituye una aplicación del Derecho de la Unión. No se sanciona un incumplimiento de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, sino un incumplimiento del deber de lealtad frente a la sociedad. A lo sumo, esta infracción puede tener consecuencias indirectas sobre el pago del IVA por parte de un tercero.

66. Sin embargo, como ya he señalado en otro lugar, no toda relación indirecta con el Derecho del IVA basta para fundamentar la aplicabilidad del Derecho de la Unión.[20] Este enfoque es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la determinación del ámbito de aplicación de la Carta.[21] La aplicabilidad de la Carta también presupone la existencia de un vínculo de conexión entre un acto jurídico de la Unión y la medida nacional de que se trate de un grado superior a la proximidad de las materias consideradas o a las incidencias indirectas de una de ellas en la otra.

67. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones planteadas en el presente asunto. La responsabilidad solidaria general de un órgano de una sociedad (persona que no es sujeto pasivo en el sentido de la Directiva sobre el IVA) por un comportamiento perjudicial para esta (aquí: la concesión de una retribución excesiva), que origina el impago de las deudas tributarias exigibles de la sociedad no es objeto de la Directiva sobre el IVA y no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Lo mismo sucede cuando, entre las deudas tributarias de la sociedad no pagadas o pagadas con retraso, figuran deudas de IVA o intereses correspondientes a las deudas de IVA pagadas fuera de plazo.

[19] Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartados 39 y 40; véanse también, en este sentido, extensamente mis conclusiones presentadas el 5 de mayo de 2022 en el asunto HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364), puntos 35 y ss.

[20] Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados Belgische Staat (C-469/18 y C-470/18, EU:C:2019:597), punto 65. Véase también la sentencia de 24 de octubre de 2019, Belgische Staat (C-469/18 y C-470/18, EU:C:2019:895), apartado 18.

[21] Sentencias de 6 de octubre de 2016, Paoletti y otros (C-218/15, EU:C:2016:748), apartado 14; de 10 de julio de 2014, Julián Hernández y otros (C-198/13, EU:C:2014:2055), apartado 34, y de 6 de marzo de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126), apartado 24.

C. Subsidiariamente: ¿Se opone el Derecho de la Unión a la responsabilidad solidaria por las deudas de IVA, incluidos los intereses?

68. Si, por el contrario, el Tribunal de Justicia considera que es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, por entender que la responsabilidad con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK es una aplicación de la Directiva sobre el IVA, las tres cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente pueden responderse del siguiente modo: el Derecho de la Unión no exige tal responsabilidad, pero tampoco se opone a esta.

69. Según el Tribunal de Justicia, en el contexto de una responsabilidad en virtud del artículo 205 de la Directiva sobre el IVA, es innegable que la responsabilidad no solo se extiende a la deuda tributaria, sino también a los intereses de demora de un tercero.[22] Si bien, según el tenor del artículo 205 de la Directiva sobre el IVA, la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo solo se refiere al pago del IVA, esta disposición no excluye que los Estados miembros puedan imponer a cargo del deudor solidario todos los elementos correspondientes a ese impuesto, como los intereses de demora adeudados por la falta de pago del impuesto por el deudor de este último.[23]

70. Lo mismo sucede, en mi opinión, en el presente caso, como sostienen la Comisión y España, si la deuda adicional del responsable puede basarse en el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA. En el supuesto de que, por sus propios actos (concesión de una retribución indebida), el órgano de la sociedad haya provocado que esta no pudiera pagar en tiempo oportuno su deuda de IVA, una responsabilidad por esos impuestos no pagados y el correspondiente enriquecimiento de un tercero (ventaja en relación con los intereses) responde a un objetivo legítimo (asegurar el patrimonio de la sociedad mediante la responsabilidad por el pago de los impuestos junto con el daño causado por el retraso).

71. Esta responsabilidad también cumple los demás requisitos del principio de proporcionalidad.[24] Es idónea y necesaria para garantizar la realización de este objetivo. No se aprecia un medio menos restrictivo que resulte igualmente adecuado. En la medida en que afecta a la persona responsable que se ha enriquecido mediante el empobrecimiento de la sociedad, lo que ha originado el impago de una deuda tributaria y de los intereses, tal responsabilidad constituye también un medio adecuado.

VI. Conclusión

72. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria):

«La responsabilidad solidaria general de un órgano de una sociedad (persona que no es sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido) por un comportamiento perjudicial para esta (aquí: la concesión de una retribución excesiva), que origina el impago de las

[22] Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartados 40 y ss.

[23] Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 42; la interpretación más restrictiva del artículo 205 de la Directiva sobre el IVA que propongo, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), puntos 31 y ss., no ha sido acogida por el Tribunal de Justicia.

[24] A título de ejemplo: sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 57, y de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33), apartado 52.

deudas tributarias exigibles de la sociedad no es objeto de la Directiva 2006/112 y no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones planteadas.»