

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 30 de abril de 2025

Sala 9.<sup>a</sup>

Asuntos n.º C-278/24

**SUMARIO:**

**IVA. Responsables del pago. Responsabilidad solidaria del antiguo presidente del consejo de administración del sujeto pasivo.** El ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. 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. El miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad de que se trate puede, por su parte, probar que cumple los requisitos para ser eximido de dicha responsabilidad, a saber: que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso o se ha adoptado al mismo tiempo una decisión de apertura de un procedimiento de reestructuración o de aprobación de un convenio de acreedores, o que demuestre que la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso no se debe a culpa por su parte, o que identifique los bienes de la sociedad cuya ejecución forzosa permitirá cubrir, en gran parte, los impuestos impagados de esta. Uno de los requisitos positivos para que se genere la responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad por la deuda tributaria de esta consiste en que tal deuda nazca en el período durante el cual ese miembro o antiguo miembro ejercía una función de gestión en dicha sociedad. El Derecho polaco establece una presunción en virtud de la cual un miembro del consejo de administración de una sociedad dispone, o debería disponer, tanto de un conocimiento directo de las actividades de dicha sociedad como de una influencia sobre ellas, pero esta presunción puede ser desvirtuada y el miembro o antiguo miembro del consejo de administración puede demostrar, en particular, que cumple uno de los requisitos que permiten quedar exento de la responsabilidad solidaria, a saber, que se presentó una solicitud de declaración de concurso a su debido tiempo, o que la falta de presentación de tal solicitud no se debe a culpa por su parte, por lo que el principio de proporcionalidad no se opone a un mecanismo como el previsto en dicha disposición. Según la práctica y la jurisprudencia polacas, el hecho de que una sociedad no pague su deuda frente al único acreedor que tiene no dispensa al miembro o antiguo miembro del consejo de administración de esa sociedad de presentar una solicitud de declaración de concurso. A efectos de eximir a un miembro o a un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad de su responsabilidad solidaria, es necesario que se presente a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de dicha sociedad, sin hacer distinciones en función del número de acreedores de la sociedad de que se trate. Considera el Tribunal que el art.273 de la Directiva del IVA, en relación con el art. 325 TFUE, con el derecho de propiedad y con los principios de igualdad de trato, de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un mecanismo nacional en virtud del cual: el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de IVA será considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato; esta responsabilidad se limita a los impuestos impagados cuya ejecución forzosa contra dicha sociedad haya resultado infructuosa, total o parcialmente; la exención de dicha responsabilidad depende, en particular, de la prueba aportada por el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de la referida sociedad o de que la no presentación de dicha solicitud no se debe a culpa por su parte; siempre que ese miembro o antiguo miembro, con el fin de demostrar la inexistencia de esa culpa, pueda invocar eficazmente que ha actuado con toda la diligencia exigible a la hora de gestionar los negocios de la sociedad de que se trate, precisándose que, a tal efecto, dicho miembro o antiguo miembro no puede limitarse a alegar que dicha sociedad, en el momento de determinar su insolvencia duradera, tenía al Tesoro Público como único acreedor.

Síguenos en...

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el asunto C-278/24 [Genzyński], (i) que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 31 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de abril de 2024, en el procedimiento entre

**P. K.**

y

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. N. Jääskinen, Presidente de Sala, y el Sr. A. Arabadjiev y la Sra. R. Frenndo (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por el Sr. E. Chojnacki y la Sra. B. Rogowska-Rajda;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea por el Sr. M. Herold y la Sra. B. Sasinowska, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 282, p. 5; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 2 TUE, el artículo 325 TFUE, los artículos 17, 20, 21, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») y con los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P. K. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia) en relación con la declaración de la responsabilidad solidaria de P. K. por la deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad en la que este había presidido el consejo de administración.

**Marco jurídico****Derecho de la Unión**

3 El artículo 193 de la Directiva del IVA establece:

«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 *ter* y del artículo 202.»

4 El artículo 205 de esta Directiva dispone que:

«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.»

5 El artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«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

Síguenos en...

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.»

### **Derecho polaco**

#### *Código Tributario*

6 La ustawa — Ordynacja podatkowa (Ley Reguladora de la Normativa Tributaria), de 29 de agosto de 1997, en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2023, posición 2383) (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece, en su artículo 107:

«1. En los casos y con los requisitos establecidos por el presente capítulo, terceras personas responderán solidariamente, junto con el sujeto pasivo, con todo su patrimonio, de las deudas tributarias impagadas de este último.

[...]

2. Salvo disposición en contrario, serán igualmente responsables los terceros:

[...]

2) de los intereses de demora sobre las deudas tributarias impagadas;

[...]]»

7 El artículo 108 del Código Tributario establece en su apartado 1:

«La Administración tributaria declarará mediante resolución la responsabilidad tributaria de un tercero.»

8 A tenor del artículo 116 del referido Código:

«1. Los miembros del consejo de administración de una sociedad de responsabilidad limitada, de una sociedad de responsabilidad limitada en constitución, de una sociedad por acciones simplificada, de una sociedad por acciones simplificada en constitución, de una sociedad anónima o de una sociedad anónima en constitución responderán solidariamente con todo su patrimonio de las deudas tributarias impagadas de dichas sociedades, en caso de que la ejecución forzosa sobre el patrimonio de la sociedad haya resultado total o parcialmente infructuosa y el miembro del consejo de administración:

1) no demuestre que:

a) se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso o se ha adoptado al mismo tiempo una decisión de apertura de un procedimiento de reestructuración [...] o de aprobación del convenio de acreedores en el marco de un plan de convenio de acreedores, o

b) no se ha instado la declaración de concurso por razones ajenas a su voluntad;

2) no identifique los bienes de la sociedad cuya ejecución permitiría liquidar gran parte de las deudas tributarias impagadas de la sociedad.

[...]

2. La responsabilidad de los miembros del consejo de administración se extiende a los impuestos impagados durante el ejercicio de sus funciones y a las obligaciones devengadas durante el ejercicio de dichas funciones.

[...]

4. Las disposiciones de los apartados 1 a 3 se aplicarán igualmente al antiguo miembro del consejo de administración y al antiguo representante o socio de la sociedad en constitución.

[...]]»

#### *Ley Concursal*

9 La ustawa — Prawo upadłościowe (Ley relativa al Derecho Concursal), de 28 de febrero de 2003, en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2024, posición 794) (en lo sucesivo, «Ley Concursal»), establece, en su artículo 1:

«1. La ley regulará:

1) los principios de ejecución colectiva de los créditos de empresas deudoras insolventes.

[...]]»

10 El artículo 11 de esta misma Ley establece:

«1. El deudor es insolvente cuando ha perdido su capacidad para hacer frente a sus compromisos financieros.

1 bis. Se presumirá que el deudor ha perdido la capacidad para hacer frente a sus compromisos financieros cuando el retraso en la ejecución de los compromisos financieros sea superior a tres meses.

[...]]»

11 El artículo 20 de la citada Ley establece:

«1. El deudor o uno de sus acreedores pueden presentar una solicitud de declaración de concurso.

[...]»

12 A tenor del artículo 21 de la referida Ley:

«1. El deudor estará obligado, en un plazo máximo de treinta días a partir de la fecha en que se hayan producido los motivos de la declaración de concurso, a presentar una solicitud de declaración de concurso ante el tribunal.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13 P. K. fue presidente del consejo de administración de la sociedad E. sp z o.o. desde enero de 2014 hasta septiembre de 2017.

14 Dado que dicha sociedad no abonó las cantidades adeudadas en concepto de IVA por el período comprendido entre mayo y agosto de 2017, esas cantidades se convirtieron en deudas tributarias impagadas.

15 El Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (jefe de la oficina de la Administración tributaria de Baja Silesia en Breslavia, Polonia; en lo sucesivo, «NDUS») emitió títulos ejecutivos contra la sociedad E. y adoptó determinadas medidas de ejecución. Al comprobar que los activos de dicha sociedad no permitían liquidar la totalidad de las deudas tributarias impagadas, el NDUS abandonó el referido procedimiento de ejecución.

16 Sobre la base de los artículos 107, apartados 1 y 2, punto 2, y 108, apartado 1, del Código Tributario, en relación con el artículo 116 de este, el NDUS inició un procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria de P. K. por los impuestos impagados de la sociedad E.

17 Mediante resolución de 15 de junio de 2022, el NDUS reconoció la responsabilidad solidaria de P. K. por dichos impagos.

18 P. K. impugnó la resolución mencionada en el apartado anterior ante el Director de la Administración Tributaria de Breslavia, que confirmó su procedencia mediante resolución de 18 de octubre de 2022.

19 P. K. solicitó la anulación de esta última resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

20 A tal efecto, P. K. alegó la infracción de los artículos 11, 20, apartado 1, y 21, apartado 1, de la Ley Concursal, así como del artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario.

21 P. K. alegó, en particular, por una parte, que, durante el período en el que ejercía sus funciones de presidente del consejo de administración de la sociedad E., no había ninguna razón jurídica o fáctica para presentar una solicitud de declaración de concurso de dicha sociedad, requerida para que pudiera aplicarse el artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario. Por lo tanto, a su juicio, la presentación de tal solicitud habría sido prematura e injustificada. Considera, asimismo, que la Administración tributaria polaca le consideró responsable por las deudas tributarias de la sociedad E. basándose únicamente en una presunción general según la cual, dado que la obligación tributaria de dicha sociedad había nacido durante el período antes mencionado, era, por principio, responsable de dicha deuda. Sin embargo, en su opinión, el hecho de que una deuda nazca en un momento determinado no implica, en sí mismo, que la insolvencia del deudor se haya producido en el mismo momento.

22 Por otra parte, P. K. sostuvo que, según las disposiciones pertinentes de la Ley Concursal, tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia y la doctrina nacionales, solo puede iniciarse un procedimiento de insolvencia si el deudor en cuestión no cumple sus obligaciones frente a, al menos, dos acreedores. Señala que, una solicitud de apertura de este procedimiento cuando existe un único acreedor, aunque formalmente sea posible, no produce efectos jurídicos.

23 El órgano jurisdiccional remitente expone que, en el ordenamiento jurídico polaco, la cuestión de la responsabilidad solidaria de un tercero, como un miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad, se rige por lo dispuesto en el artículo 116 del Código Tributario.

24 Dicho órgano jurisdiccional señala que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad es responsable solidario de las deudas tributarias de esta cuando, por una parte, la Administración tributaria demuestre que se cumplen determinados requisitos positivos y, por otra parte, ese miembro o antiguo miembro no demuestre que puede quedar exento de esa responsabilidad.

25 En particular, según dicho órgano jurisdiccional, los requisitos positivos para que se genere la responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad (en lo sucesivo, «requisitos positivos») son los siguientes:

- la sociedad de que se trate tiene una deuda tributaria derivada, en particular, de una liquidación tributaria que tiene el carácter de precedente a efectos de dicha responsabilidad;
- esta deuda ha nacido durante el período en el que ese miembro o antiguo miembro ejerció una función de gestión en dicha sociedad;
- la ejecución forzosa contra dicha sociedad fue infructuosa.

26 Según el órgano jurisdiccional remitente, la exención de la responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad se obtiene exclusivamente cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- dicho miembro o antiguo miembro demuestre que ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso o que se ha adoptado al mismo tiempo una decisión de apertura de un procedimiento de reestructuración o de aprobación de un convenio de acreedores, o
- el referido miembro o antiguo miembro demuestre que la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso no se debe a culpa por su parte, o
- el mismo miembro o antiguo miembro identifica los bienes de la sociedad sobre los que la ejecución forzosa permitirá recuperar, en gran parte, los impuestos impagados de dicha sociedad.

27 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional precisa que la expresión «a su debido tiempo», que figura en el artículo 116, apartado 1, punto 1, letra a), del Código Tributario, designa el momento en el que, actuando con una diligencia razonable, el administrador de la sociedad podía tener conocimiento de que dicha sociedad se había convertido en insolvente, había dejado de pagar sus deudas con carácter duradero y los activos de esta no bastaban para satisfacerlas.

28 Dicho órgano jurisdiccional añade, en esencia, que en lo que respecta a la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso, la culpa puede ser intencional o no intencional. Precisa que no existe culpa si el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad, actuando con toda la diligencia exigida en la dirección de sus negocios, no ha procedido a dicha presentación por razones ajenas a su voluntad.

29 El órgano jurisdiccional remitente considera que, habida cuenta de sus características, el régimen polaco de responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad con una deuda tributaria podría ser incompatible con el Derecho de la Unión.

30 Con carácter preliminar, dicho órgano jurisdiccional observa que, según las conclusiones derivadas, en particular, de la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), un mecanismo de responsabilidad solidaria de un tercero por las obligaciones fiscales de una sociedad contribuye, ciertamente, a garantizar la correcta recaudación del IVA, en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del artículo 325 TFUE, apartado 1. Señala, no obstante, que el margen de apreciación que dicho artículo 273 confiere a los Estados miembros en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos perseguidos por dicho artículo debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión, en particular sus principios generales, entre ellos el principio de proporcionalidad.

31 A este respecto, según el referido órgano jurisdiccional, de esa sentencia se desprende que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece, cuando concurren determinadas circunstancias, un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas del IVA de una persona jurídica. Considera, no obstante, que de dicha sentencia se desprende que no pueden admitirse medidas nacionales en virtud de las cuales una persona distinta del sujeto pasivo se convierta en responsable del pago del IVA, sin posibilidad de probar su falta de vínculo con las actuaciones de este.

32 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente considera, en primer lugar, que el mecanismo previsto en el artículo 116 del Código Tributario no exige apreciar el comportamiento del miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad al que se pretende atribuir una responsabilidad solidaria, con el fin de determinar si dicho comportamiento se caracteriza por la mala fe o una falta de diligencia en su gestión de los asuntos de dicha sociedad. Señala que la existencia de culpa solo aparece en uno de los requisitos de exención de tal responsabilidad, a saber, en el caso de que no se haya presentado a su debido tiempo ninguna solicitud de declaración de concurso.

33 Por lo tanto, según dicho órgano jurisdiccional, aun cuando ese miembro o antiguo miembro demostrara haber actuado con la diligencia exigida, no estaría exento de responsabilidad si no demostrara que cumple los requisitos de exención.

34 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto al respeto, por el artículo 116 del Código Tributario, del principio de proporcionalidad y del derecho de propiedad, consagrado en el artículo 17 de la Carta y en el artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en París el 20 de marzo de 1952.

35 Ese mismo órgano jurisdiccional añade que, según la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, para ser compatible con dicho artículo 1, la injerencia en el derecho de propiedad debe procurar un «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo (TEDH, sentencias de 5 de enero de 2000, *Beyeler c. Italia*, CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 107, y de 6 de julio de 2014, *Ališić y otros c. Bosnia y Herzegovina, Croacia, Serbia, Eslovenia y la ex República Yugoslava de Macedonia*, CE:ECHR:2014:0716JUD006064208, § 108).

36 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la práctica y a la jurisprudencia polacas según las cuales un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad está obligado a presentar una solicitud de declaración de concurso de esta sociedad para poder quedar exento de su responsabilidad solidaria. Señala que, en virtud de los artículos 10 y 11 de la Ley Concursal, tal solicitud debe presentarse cuando se cumplan las condiciones de insolvencia del deudor previstas en dichas disposiciones, a saber, cuando el deudor haya perdido su capacidad para hacer frente a sus obligaciones financieras, lo que se presume que sucede cuando el retraso en la ejecución de estos compromisos es superior a tres meses. Pues bien, según la jurisprudencia nacional, el deudor solo está obligado a apreciar si puede hacer frente al pago de sus deudas, mientras que la apreciación de las condiciones de la declaración de concurso solo puede efectuarla un órgano jurisdiccional competente en materia de insolvencia.

37 De este modo, dicho órgano jurisdiccional subraya que, según la práctica y la jurisprudencia polacas, el hecho de no pagar una deuda frente a un único acreedor no dispensa al miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad de presentar una solicitud de declaración de concurso. No obstante, según dicho órgano jurisdiccional, en caso de existir un único acreedor, el órgano jurisdiccional competente en materia de insolvencia desestimaría necesariamente esta solicitud y, por tanto, quedaría privada de todo efecto útil.

38 Sobre la base de estas consideraciones, el órgano jurisdiccional remitente estima que el requisito de exención relativo a la presentación de una solicitud de declaración de concurso no puede beneficiar al miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga al Tesoro Público como único acreedor. De ello se deriva, a su juicio, una violación de los principios de seguridad jurídica, cuyo corolario es la protección de la confianza legítima, de buena administración y del respeto del Estado de Derecho. Considera, además, que este miembro o antiguo miembro también se ve privado del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que todos sus argumentos relativos a la imposibilidad de presentar eficazmente una solicitud son ignorados por los órganos jurisdiccionales polacos.

39 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera que el requisito de exención relativo a la obligación de presentar una solicitud de declaración de concurso suscita dudas en cuanto al respeto del principio de igualdad ante la ley, consagrado en los artículos 20 y 21 de la Carta. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional subraya, en particular, que el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tiene al Tesoro Público como único acreedor no tiene la posibilidad de presentar eficazmente una solicitud de declaración de concurso, puesto que esta será desestimada necesariamente por el órgano jurisdiccional competente en materia de insolvencia por el mero hecho de no existir una multiplicidad de acreedores. En cambio, el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad con varios acreedores verá cómo sus solicitudes de declaración de concurso serán examinadas en cuanto al fondo por este último órgano jurisdiccional.

40 En esas circunstancias, el *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [del IVA], especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 [TFUE] y el artículo 17 de la [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 [TUE] (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)?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Observaciones preliminares***

41 Según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones que se le han planteado (sentencia de 26 de octubre de 2021, PL Holdings, C-109/20, EU:C:2021:875, apartado 34 y jurisprudencia citada).

42 Como se desprende del apartado 40 de la presente sentencia, las cuestiones prejudiciales versan sobre la interpretación de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 2 TUE, el artículo 325 TFUE, los artículos 17, 20, 21, 41 y 47 de la Carta y con los principios de proporcionalidad, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

43 En primer lugar, por lo que respecta a la Directiva del IVA, procede recordar, por una parte, que sus artículos 193 a 200 y 202 a 204 determinan las personas deudoras del IVA, de conformidad con el objeto de la sección 1, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», del capítulo 1 del título XI de dicha Directiva, del que forman parte estas disposiciones. Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, el tenor de este artículo precisa que otras personas pueden o deben ser deudores de dicho impuesto en las situaciones previstas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 48 y jurisprudencia citada).

44 Por otra parte, a tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esta Directiva, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

45 Del contexto formado por los artículos 193 a 205 de la Directiva del IVA se desprende así que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 49 y jurisprudencia citada).

Síguenos en...



46 Por consiguiente, el artículo 205 de la Directiva del IVA permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 50 y jurisprudencia citada).

47 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial no se desprende ni que P. K. sea un sujeto pasivo del IVA u otra persona deudora del IVA en el sentido del artículo 193 de dicha Directiva, ni que el mecanismo de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 116 del Código Tributario tenga por objeto designar a una persona deudora del impuesto sobre una o varias operaciones imponibles determinadas, en el sentido de los artículos 193 y 205 de la citada Directiva, interpretados conjuntamente. En efecto, con arreglo a ese mecanismo, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad pueden, bajo ciertos requisitos, ser considerados responsables solidarios de la totalidad o de parte de las deudas de IVA de dicha sociedad, sin que tales deudas tengan que derivarse de una o varias operaciones gravadas específicas.

48 Por consiguiente, los artículos 193 y 205 de la Directiva del IVA no son pertinentes en las circunstancias del litigio principal.

49 En segundo lugar, por lo que se refiere a los principios y los derechos fundamentales mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar, ante todo, que el artículo 41 de la Carta, relativo al derecho a una buena administración, no es aplicable en el marco del litigio principal, toda vez que va dirigido, no a los Estados miembros, sino únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea (sentencia de 17 de julio de 2014, YS y otros, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 67). Es cierto que el derecho a una buena administración, establecido en esa disposición, refleja un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 17 de julio de 2014, YS y otros, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 68). No obstante, la petición de decisión prejudicial no contiene ningún elemento que pueda llevar al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre el derecho a una buena administración como principio general del Derecho de la Unión.

50 Seguidamente, por lo que respecta al artículo 47 de la Carta, relativo al derecho a la tutela judicial efectiva y al acceso a un juez imparcial, como resulta del apartado 38 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente considera que el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tiene al Tesoro Público como único acreedor se ve privado de ese derecho, ya que, a su juicio, no se tienen en cuenta todas las alegaciones relativas a la imposibilidad de que ese miembro o antiguo miembro presente eficazmente una solicitud de declaración de concurso.

51 No obstante, de la resolución de remisión se desprende que esta consideración se refiere, en realidad, a la cuestión de si el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, el derecho de propiedad, consagrado en el artículo 17 de la Carta, el principio de igualdad de trato, que resulta de los artículos 20 y 21 de esta, y los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica, se opone al mecanismo recogido en el artículo 116 del Código Tributario, en la medida en que no dispensa a tal miembro o antiguo miembro de la presentación de una solicitud de declaración de concurso. En efecto, si se llegase a la conclusión de que este mecanismo, pese a no establecer tal dispensa, respeta esas disposiciones y principios, el hecho de que no se tengan en cuenta las alegaciones mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia no sería contrario al artículo 47 de la Carta. En cambio, si se considerase que dichas disposiciones y principios se oponen al citado mecanismo, este no sería, en cualquier caso, compatible con el Derecho de la Unión, sin que sea necesario recurrir a dicho artículo 47.

52 Por último, si bien el órgano jurisdiccional remitente hace referencia también al artículo 2 TUE, que afirma los valores en los que se funda la Unión, nada en la petición de decisión prejudicial permite considerar que dicho órgano jurisdiccional requiera la interpretación de ese artículo de manera autónoma en cuanto concierne a los derechos fundamentales y a los principios que menciona en las cuestiones prejudiciales planteadas. Asimismo, como se desprende del apartado 38 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente ha mencionado el principio de protección de la confianza legítima únicamente como corolario del principio de seguridad jurídica.

53 En tercer y último lugar, cabe concluir que existe un estrecho vínculo entre las tres cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

54 Por consiguiente, ha de considerarse que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, dicho órgano jurisdiccional pregunta, en esencia, si el artículo

273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, con el derecho de propiedad y con los principios de igualdad de trato, de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un mecanismo nacional que permite establecer la responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad por la deuda de IVA de esta, cuando este mecanismo, por un lado, no exige que se constate la existencia de culpa por parte de ese miembro o antiguo miembro y, por otro lado, prevea, como requisito de exención, la presentación a su debido tiempo, por parte de dicho miembro o antiguo miembro, de una solicitud de declaración de concurso de esa sociedad, incluso cuando dicha sociedad tenga al Tesoro Público como único acreedor y, por ello, tal solicitud esté abocada, según la práctica y la jurisprudencia nacionales, a la desestimación.

### **Sobre el fondo**

55 Con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude (sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 49, y de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 41).

56 Además, el artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y eficaces.

57 De las disposiciones antes mencionadas resulta, en particular, que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus respectivos territorios y para luchar contra el fraude (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 60 y jurisprudencia citada).

58 Un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por el artículo 116 del Código Tributario contribuye a la recaudación de los importes de IVA que no han sido pagados por una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA. Tal mecanismo contribuye a garantizar, por tanto, la correcta recaudación del IVA en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 61).

59 De la jurisprudencia se desprende que el artículo 273 de la Directiva del IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer. Dicha disposición les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos de que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude. No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 69 y 72).

60 Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, apartado 24 y jurisprudencia citada).

61 A este respecto, según la jurisprudencia, las medidas nacionales que originan un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. Imputar la responsabilidad del pago del IVA 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 efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por actos de un tercero responsable, en los que ella no tiene influencia alguna (sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, apartado 25 y jurisprudencia citada).

62 En estas circunstancias, el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad

Síguenos en...



(sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, apartado 26 y jurisprudencia citada).

63 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 (sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, apartado 27 y jurisprudencia citada).

64 Como se desprende de los apartados 24 a 26 de la presente sentencia, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el Derecho polaco, el artículo 116 del Código Tributario establece un mecanismo con arreglo al cual un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad puede ser considerado responsable de la deuda fiscal de esa sociedad. Para ello, por una parte, la Administración tributaria debe demostrar que se cumplen los siguientes requisitos:

- la sociedad de que se trate tiene una deuda tributaria derivada, en particular, de una liquidación tributaria que tiene el carácter de precedente a efectos de dicha responsabilidad;
- esta deuda se originó en el período durante el cual dicho miembro o antiguo miembro ejerció una función de gestión;
- la ejecución forzosa contra dicha sociedad fue infructuosa.

65 Por otra parte, el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad de que se trate puede, por su parte, probar que cumple los requisitos para ser eximido de dicha responsabilidad, a saber:

- que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso o se ha adoptado al mismo tiempo una decisión de apertura de un procedimiento de reestructuración o de aprobación de un convenio de acreedores, o
- que demuestre que la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso no se debe a culpa por su parte, o
- que identifique los bienes de la sociedad cuya ejecución forzosa permitirá cubrir, en gran parte, los impuestos impagados de esta.

66 Cabe recordar que el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal y para interpretar y aplicar el Derecho nacional. No obstante, llamado a facilitar a ese tribunal una respuesta útil en el marco del procedimiento de cooperación establecido en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionarle indicaciones, extraídas de los autos del procedimiento principal y de las observaciones escritas que le hayan sido presentadas, que puedan permitir a aquel tribunal dictar una resolución (sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartados 27 y 28 y jurisprudencia citada).

67 A este respecto, como se desprende de la resolución de remisión, uno de los requisitos positivos para que se genere la responsabilidad solidaria de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad por la deuda tributaria de esta consiste en que tal deuda nazca en el período durante el cual ese miembro o antiguo miembro ejercía una función de gestión en dicha sociedad.

68 De ello se deduce que, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, el Derecho polaco establece, en esencia, una presunción en virtud de la cual un miembro del consejo de administración de una sociedad dispone, o debería disponer, tanto de un conocimiento directo de las actividades de dicha sociedad como de una influencia sobre ellas.

69 Pues bien, tal presunción no parece, en sí misma, contraria al principio de proporcionalidad. En efecto, no conlleva la existencia de una responsabilidad objetiva.

70 A este respecto, procede señalar que la culpa puede adoptar diversas formas, entre ellas una falta de vigilancia o una negligencia en materia de control. Asimismo, de la falta de pago de una deuda tributaria por una sociedad parece posible deducir que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de dicha sociedad ha incumplido su obligación de vigilancia en la gestión de los asuntos de dicha sociedad y que esa falta de pago es consecuencia de ello. En estas circunstancias, la responsabilidad solidaria de ese miembro o antiguo miembro parece derivarse no de un hecho fortuito sobre el que no tenga ningún control, sino de sus acciones u omisiones.

71 No obstante, es indispensable que una presunción como la controvertida en el litigio principal sea *iuris tantum*, en el sentido de que no sea prácticamente imposible o excesivamente difícil para dicho miembro o antiguo miembro refutar esa presunción mediante prueba en contrario (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23,

EU:C:2024:961, apartados 33 y 41; véase también, en este sentido y por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 31).

72 En el caso de autos, es preciso recordar que la presunción mencionada en el apartado 68 de la presente sentencia puede ser desvirtuada por el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad de que se trate. A tal fin, puede demostrar, en particular, que cumple uno de los requisitos que permiten quedar exento de la responsabilidad solidaria y que están recogidos en el artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario, a saber:

- que se presentó una solicitud de declaración de concurso a su debido tiempo, o
- que la falta de presentación de tal solicitud no se debe a culpa por su parte.

73 Del apartado 27 de la presente sentencia se desprende que, según el órgano jurisdiccional remitente, la expresión «a su debido tiempo», que figura en el artículo 116, apartado 1, punto 1, letra a), del Código Tributario, designa el momento en el que, actuando con una diligencia razonable, el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad en cuestión podía tener conocimiento del hecho de que dicha sociedad había pasado a ser insolvente y había dejado de pagar sus deudas con carácter duradero y de que sus activos no bastaban para satisfacerlas.

74 Pues bien, procede considerar que el nacimiento de una deuda de IVA en un momento dado no justifica, por sí solo, la presentación de una solicitud de declaración de concurso, incluso si la situación financiera global de la sociedad deudora puede deteriorarse. De este modo, la necesidad de presentar una solicitud de declaración de concurso podría aparecer más tarde, cuando esta situación financiera se deteriore más. Además, no puede excluirse que, entretanto, una persona que era miembro del consejo de administración de dicha sociedad haya cesado en sus funciones. Sin embargo, tales circunstancias no hacen que la presunción contemplada en el apartado 68 de la presente sentencia se convierta en irrefutable. En efecto, esa persona sigue teniendo la posibilidad de demostrar que la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso a su debido tiempo no se debe a culpa por su parte, precisamente porque, mientras ejercía sus funciones, la situación financiera de la sociedad de que se trata no exigía presentar tal solicitud.

75 A este respecto, el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda de IVA debe disponer de la posibilidad de invocar cualquier circunstancia que permita demostrar que la falta de presentación a su debido tiempo de una solicitud de declaración de concurso no se debe a culpa por su parte. La posibilidad de tal demostración no puede ser meramente teórica por una interpretación indebidamente amplia del concepto de «imputabilidad» por la Administración o por los tribunales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, apartado 36).

76 En el presente asunto, como se desprende del apartado 28 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente indica que la culpa puede ser intencional o no intencional.

77 No obstante, precisa que no existe culpa si el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad de que se trate demuestra que, aun actuando con la diligencia debida en la dirección de sus asuntos, no ha presentado una solicitud de declaración de concurso por razones ajenas a su voluntad.

78 Por tanto, no es posible concluir que la exención prevista en el artículo 116, apartado 1, número 1, del Código Tributario sea puramente teórica.

79 De ello se deduce que el principio de proporcionalidad no se opone a un mecanismo como el previsto en dicha disposición.

80 En cuanto al principio de igualdad de trato, al que también se ha referido el órgano jurisdiccional remitente, cabe recordar que este principio, consagrado en los artículos 20 y 21 de la Carta, exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que ese trato esté objetivamente justificado. Una diferencia de trato estará justificada cuando se base en un criterio objetivo y razonable, es decir, cuando guarde relación con un fin legalmente admisible perseguido por la normativa en cuestión y sea proporcionada a la finalidad perseguida por dicho trato (sentencia de 24 de febrero de 2022, Glavna direktsia Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto, C-262/20, EU:C:2022:117, apartado 58 y jurisprudencia citada).

81 Corresponde, por tanto, determinar si el hecho de que una sociedad solo sea deudora frente a un único acreedor puede conllevar una aplicación desigual del requisito de exención de un miembro o de un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que figura en el artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario.

82 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga más de un acreedor tiene la posibilidad de quedar exonerado de su responsabilidad solidaria por las deudas de dicha sociedad mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso. Señala, en cambio, que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad con un único acreedor no tiene la posibilidad de presentar «eficazmente» tal solicitud. Así, según dicho órgano jurisdiccional, en este segundo caso, ese miembro o antiguo miembro puede encontrarse en una situación menos favorable, sin que esta desigualdad de trato esté justificada.

83 En este contexto, el referido órgano jurisdiccional subraya que, según la práctica y la jurisprudencia polacas, el hecho de que una sociedad no pague su deuda frente al único acreedor que tiene no dispensa al miembro o antiguo miembro del consejo de administración de esa sociedad de presentar una solicitud de declaración de concurso.

84 Pues bien, es preciso recordar que, a efectos de eximir a un miembro o a un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad de su responsabilidad solidaria, el artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario establece, entre otras cosas, que se presente a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de dicha sociedad, sin hacer distinciones en función del número de acreedores de la sociedad de que se trate.

85 Es cierto que el órgano jurisdiccional remitente señala que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad con un único acreedor no tiene la posibilidad de quedar exonerado de su responsabilidad solidaria a raíz de la presentación, realizada «eficazmente», de tal solicitud, en particular debido a que el órgano jurisdiccional competente en materia de insolvencia la desestimaría. No obstante, del artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario parece desprenderse que la mera presentación de la solicitud de declaración de concurso, y no el resultado del procedimiento iniciado con la presentación de dicha solicitud, basta para considerar que el miembro o el antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad de que se trate ha cumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicha disposición, con independencia del número de acreedores de dicha sociedad.

86 En estas circunstancias, no puede concluirse que la aplicación del artículo 116, apartado 1, punto 1, del Código Tributario dé lugar a una desigualdad de trato entre:

- por una parte, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad que tenga un único acreedor, y
- por otra parte, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad con más de un acreedor.

87 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente parece considerar, en esencia, que, cuando una sociedad que tiene al Tesoro Público como único acreedor, el respeto del principio de igualdad de trato obliga a considerar que la falta de presentación de una solicitud de declaración de concurso no se debe a culpa por parte de los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de dicha sociedad, debido a que tal solicitud habría sido denegada en cualquier caso.

88 Sin embargo, procede señalar que, si se admitiera tal consideración, existiría una desigualdad de trato entre:

- por una parte, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad que, ante un empeoramiento de su situación económica que pueda dar lugar a su insolvencia, satisfaga de manera igualitaria y proporcional a los acreedores, ya sean privados o públicos, y
- por otra parte, los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad que, en tal situación, satisfaga a todos los acreedores salvo al Tesoro Público.

89 Esta desventaja se derivaría del hecho de que, en el primer caso, esos miembros o antiguos miembros deben demostrar que se ha producido, a su debido tiempo, la presentación de una solicitud de declaración de concurso o que la falta de tal presentación no se debe a culpa por su parte. En cambio, en el segundo caso, el hecho de que el Tesoro Público sea el único acreedor bastaría para que dichos miembros o antiguos miembros quedasen exentos de su responsabilidad solidaria.

90 La creación jurisprudencial de tal requisito de exención podría incitar a los miembros del consejo de administración de una sociedad a actuar de modo que, cuando la situación financiera de dicha sociedad se deteriore hasta el punto de que esta última corra el riesgo de ser insolvente, dicha sociedad solo tenga deudas frente a un único acreedor, a saber, el Tesoro Público. Ello podría dar lugar a elusiones, en perjuicio de este último, en la medida en que una sociedad no mantendría fondos suficientes para pagar su deuda en concepto de IVA, sino que utilizaría sus

fondos para otros fines. Pues bien, tal resultado sería claramente contrario al objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA.

91 Por lo tanto, tal desigualdad de trato no puede justificarse.

92 De ello se sigue que no se respetaría el principio de igualdad de trato si un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga al Tesoro Público como único acreedor estuviera exento de su responsabilidad solidaria por la deuda de IVA de dicha sociedad por este único motivo.

93 Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia, este principio exige, por un lado, que las reglas jurídicas sean claras y precisas y, por otro, que su aplicación sea previsible para los justiciables, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas. En particular, dicho principio exige que la normativa permita a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone y que estos puedan conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia [sentencia de 15 de abril de 2021, Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie) y otros, C-798/18 y C-799/18, EU:C:2021:280, apartado 41 y jurisprudencia citada].

94 Pues bien, el mecanismo previsto en el artículo 116 del Código Tributario se basa en los requisitos positivos, enumerados en el apartado 64 de la presente sentencia, y conlleva una posible exención, con los requisitos indicados en el apartado 65 de esta.

95 El órgano jurisdiccional remitente no sostiene que estos requisitos positivos y esa exención estén formulados de tal manera que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad con una deuda tributaria no pueda prever en qué circunstancias puede generarse su responsabilidad solidaria.

96 Por consiguiente, cabe concluir que el mecanismo previsto en el artículo 116 del Código Tributario es conforme con el principio de seguridad jurídica.

97 Por lo que respecta al derecho de propiedad, ha de recordarse que, a tenor del artículo 17, apartado 1, de la Carta, toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.

98 Según la jurisprudencia, este derecho no constituye una prerrogativa absoluta y que su ejercicio puede ser objeto de restricciones justificadas por objetivos de interés general perseguidos por la Unión (sentencia de 10 de septiembre de 2024, Neves 77 Solutions, C-351/22, EU:C:2024:723, apartado 85 y jurisprudencia citada).

99 Sin embargo, de conformidad con el artículo 52, apartado 1, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por ella debe ser establecida por la ley y respetar su contenido esencial y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

100 En primer lugar, del apartado 96 de la presente sentencia se desprende que el mecanismo previsto en el artículo 116 del Código Tributario es conforme con el principio de seguridad jurídica.

101 Seguidamente, como se indicó en el apartado 79 de esta sentencia, el principio de proporcionalidad no se opone a este mecanismo. Además, cabe añadir que dicho mecanismo permite alcanzar el «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo, resultantes de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a la que se ha referido el órgano jurisdiccional remitente, como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia.

102 Por último, no es posible concluir que el mecanismo previsto en el artículo 116 del Código Tributario menoscabe el contenido esencial del derecho de propiedad de los miembros o antiguos miembros del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda de IVA. En efecto, con arreglo al tercer requisito positivo que caracteriza a este mecanismo, el patrimonio personal de esos miembros o antiguos miembros solo puede verse afectado hasta el límite del importe de dicha deuda, respecto del cual la ejecución forzosa previamente llevada a cabo frente a la sociedad de que se trate haya sido infructuosa.

103 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, con el derecho de propiedad y con los principios de igualdad de trato, de

proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un mecanismo nacional en virtud del cual:

- el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de IVA será considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato;
  - esta responsabilidad se limita a los impuestos impagados cuya ejecución forzosa contra dicha sociedad haya resultado infructuosa, total o parcialmente;
  - la exención de dicha responsabilidad depende, en particular, de la prueba aportada por el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de la referida sociedad o de que la no presentación de dicha solicitud no se debe a culpa por su parte;
- siempre que ese miembro o antiguo miembro, con el fin de demostrar la inexistencia de esa culpa, pueda invocar eficazmente que ha actuado con toda la diligencia exigible a la hora de gestionar los negocios de la sociedad de que se trate, precisándose que, a tal efecto, dicho miembro o antiguo miembro no puede limitarse a alegar que dicha sociedad, en el momento de determinar su insolvencia duradera, tenía al Tesoro Público como único acreedor.

### Costas

104 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

**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 su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el artículo 325 TFUE, con el derecho de propiedad y con los principios de igualdad de trato, de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que**

**no se opone a un mecanismo nacional en virtud del cual:**

- el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido será considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato;
  - esta responsabilidad se limita a los impuestos impagados cuya ejecución forzosa contra dicha sociedad haya resultado infructuosa, total o parcialmente;
  - la exención de dicha responsabilidad depende, en particular, de la prueba aportada por el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de la referida sociedad o de que la no presentación de dicha solicitud no se debe a culpa por su parte;
- siempre que ese miembro o antiguo miembro, con el fin de demostrar la inexistencia de esa culpa, pueda invocar eficazmente que ha actuado con toda la diligencia exigible a la hora de gestionar los negocios de la sociedad de que se trate, precisándose que, a tal efecto, dicho miembro o antiguo miembro no puede limitarse a alegar que dicha sociedad, en el momento de determinar su insolvencia duradera, tenía al Tesoro Público como único acreedor.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

Síguenos en...

