

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA), DE 20 DE MAYO DE 2021

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València¹

(España)

Asunto: C-4/20

Partes: «ALTI» OOD y Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 205 – Personas deudoras del IVA ante el Tesoro Público – Responsabilidad solidaria del destinatario de una entrega sujeta al impuesto que ha ejercido su derecho a deducir el IVA sabiendo que el deudor de ese impuesto no lo abonaría – Obligación de tal destinatario de pagar el IVA no abonado por ese deudor, así como los intereses de demora adeudados por la falta de pago del citado impuesto por este último.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia se origina debido al litigio presentando entre «ALTI» OOD y Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria; en lo sucesivo, «Director») en relación con la responsabilidad solidaria de ALTI en el pago del impuesto sobre el IVA junto con los intereses de demora, teniendo por objeto, además, la interpretación del art. 205 de

¹ El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

En referencia al litigio principal, ALTI es una sociedad limitada búlgara que en 2014 adquirió a FOTOMAGA EOOD, una sociedad unipersonal limitada, material agrícola que había sido objeto de sendas adquisiciones intracomunitarias por FOTOMAG a otra sociedad inglesa. Las entregas del material agrícola a ALTI dieron lugar a que FOTOMAG expidiera tres facturas donde se desglosaba el IVA, y después de pagarlas, ALTI ejerció su derecho a deducir el IVA e hizo constar la deducción en las declaraciones de impuestos correspondientes a los meses de abril y junio de 2014.

Durante una inspección tributaria, las autoridades búlgaras comprobaron que FOTOMAG en 2016 no había abonado la totalidad el IVA declarado en concepto de adquisiciones intracomunitarias que se había calculado en las facturas remitidas a ALTI.

Posteriormente, en otra inspección a ALTI, se comprobó que dicha sociedad junto con FOTOMAG compartían contable, el cual se encargaba además de sus cuentas bancarias y de la presentación de las declaraciones del IVA, además de que la adquisición de material agrícola por FOTOMAG había sido financiada por una sociedad tercera cuyos socios eran los gerentes de FOTOMAG y ALTI y que el propio transporte del material desde el Reino Unido había sido organizado por un gerente de ALTI a través de otra sociedad.

De estos hechos se dedujo que ALTI había organizado la adquisición del material agrícola por FOTOMAG a través de una adquisición intracomunitaria para aplicar indebidamente el IVA. Además, dado que la operación entre FOTOMAG y ALTI tenía por objeto eludir la ley, en el sentido del art. 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, ALTI debería haber sabido que FOTOMAG no iba a pagar el IVA, en el sentido de dicha disposición.

En estas circunstancias, las autoridades búlgaras declaran la responsabilidad solidaria de dicha sociedad, pero ALTI interpuso recurso administrativo alegando que faltaba el elemento subjetivo requerido en el art. 177.3 2) de la Ley del IVA. Este recurso se rechaza, se vuelve a interponer otro y se desestima debido a que consideran que ALTI y FOTOMAG tenían por objeto eludir la ley.

Posteriormente y tras varias impugnaciones el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud del artículo 177, el destinatario de una entrega sujeta al impuesto debe responder del impuesto devengado y no pagado por otra persona cuando haya ejercido el derecho a deducción del IVA soportado vinculado directa o indirectamente al IVA adeudado y no pagado, ya que tal responsabilidad solidaria se aplica cuando el destinatario sabía o debería haber sabido que no se pagaría el impuesto. Esta disposición, según el órgano jurisdiccional remitente, es conforme con el artículo 205 de la Directiva 2006/112.

En tales circunstancias se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales:

¿Deben interpretarse el art. 205 de la Directiva [2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que la responsabilidad solidaria de una persona registrada, destinataria de una entrega sujeta al impuesto, por las cuotas

del impuesto sobre el valor añadido no ingresadas por su empresa proveedora, además de la deuda tributaria principal (el impuesto sobre el valor añadido) comprende también la obligación accesorio del pago de los intereses legales girados sobre dicha deuda principal, compensatorios de la demora, calculados desde la fecha del vencimiento del plazo de ingreso hasta la adopción de la liquidación complementaria por la que se declare la responsabilidad solidaria o, en su caso, hasta la fecha del pago de la deuda?

¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva [2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del [Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social], con arreglo al cual la responsabilidad de un tercero por deudas tributarias impagadas de un sujeto pasivo comprende tanto los impuestos como los intereses?

2. Comentario

Mediante las cuestiones prejudiciales se pretende examinar si el art. 205 de la Directiva 2006/112, la luz del principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona designada solidariamente responsable, en el sentido del citado artículo, está obligada a pagar, además del importe del IVA no pagado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por el deudor sobre dicho importe.

Respecto a esto se señala que al tenor del art. 205, en las situaciones contempladas en los arts. 193-200 y 202-204 de la misma Directiva, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada como responsable solidario, al pago del IVA.

Mediante estos artículos se pretende garantizar que el Tesoro Público recaude eficazmente el 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. Por consiguiente, el art. 205 de la Directiva permite a los Estados adoptar medidas en virtud de las cuales una persona distinta queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto.

En lo referente al principio de proporcionalidad, el TJUE ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno y que causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación europea. Así pues, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario.

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 último 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.

3. Fallo

El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, considerado a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que *no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona considerada solidariamente responsable, en el sentido de dicho artículo, debe pagar, además del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto.*