

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 14 de noviembre de 2024 (*)

« Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — IVA adeudado por una entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto — Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del administrador de la entidad — Presunción de responsabilidad del administrador en caso de que no se notifique la incapacidad de la entidad de pagar el IVA adeudado — Principio de proporcionalidad »

En el asunto C-613/23 [Herdijk], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 6 de octubre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de octubre de 2023, en el procedimiento entre

KL

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ápeta;

Secretaria: Sra. A. Lamote, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de julio de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KL, por el Sr. J. F. van Dijk;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M. K. Bulterman y el Sr. J. M. Hoogveld, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y P. Vanden Heede, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación, a la luz del principio de proporcionalidad, del 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 (DO 2006, L 347, p. 1).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KL y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) en relación con determinadas liquidaciones complementarias del impuesto sobre el volumen de negocios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 está incluido en el título XI de esta, que establece las obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo en relación, en particular, con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA), la identificación del sujeto pasivo, la facturación, la contabilidad, las declaraciones del IVA y los estados recapitulativos. Esta disposición 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 [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, [y] a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho neerlandés

- 4 El artículo 36 de la Invorderingswet 1990 (Ley de Recaudación Tributaria de 1990; en lo sucesivo, «Ley de Recaudación») establece:

«1. Responderá solidariamente de las retenciones salariales, del impuesto sobre el volumen de negocios, de los impuestos especiales, de los impuestos sobre el consumo de bebidas no alcohólicas y del tabaco de mascar y rapé, de los impuestos mencionados en el artículo 1 de la [Wet belastingen op milieugrondslag (Ley por la que se establecen Impuestos para la Protección del Medio Ambiente)] y del impuesto sobre los juegos de azar adeudados por una entidad con personalidad jurídica en el sentido de la [Algemene wet inzake rijksbelastingen (Ley General de los Impuestos Estatales)] y con plena capacidad jurídica, siempre que sea sujeto pasivo del impuesto de sociedades, todo administrador, de conformidad con lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Inmediatamente después de que resulte que no puede pagar las retenciones salariales, el impuesto sobre el volumen de negocios, los impuestos especiales, los impuestos sobre el consumo de bebidas no alcohólicas, el impuesto sobre el tabaco de mascar y el rapé, alguno de los impuestos mencionados en el artículo 1 de la Ley por la que se establecen Impuestos para la Protección del Medio Ambiente o el impuesto sobre los juegos de azar, la entidad mencionada en el apartado 1 estará obligada a notificarlo por escrito al Departamento de Recaudación Tributaria y, si este así lo exige, a transmitir información y a presentar documentación adicionales. Los administradores estarán facultados para cumplir esta obligación en nombre de la entidad. Se establecerán normas más detalladas en virtud de una disposición normativa con fuerza de ley en relación con el contenido de la comunicación, con la naturaleza y contenido de la información que deba transmitirse y de la documentación que deben aportarse, así como con los plazos en los que deben llevarse a cabo la notificación, la transmisión de la información y la presentación de la documentación.

3. En caso de que la entidad haya cumplido debidamente la obligación que le incumbe en virtud del apartado 2, el administrador será responsable si se demuestra que el impago de la deuda tributaria es consecuencia de una mala gestión manifiesta que le es imputable durante los tres años anteriores al día de la notificación.

4. En caso de que la entidad no haya cumplido, o no haya cumplido debidamente, la obligación que le incumbe en virtud del apartado 2, el administrador será responsable conforme a lo dispuesto en el apartado 3, entendiéndose que se presume que el impago le es imputable y que el período de tres años empieza a computarse a partir del día en que la entidad incumplió su obligación de pago. El administrador solo podrá desvirtuar esta presunción demostrando que no le es imputable el hecho de que la entidad no haya cumplido la obligación que le impone el apartado 2.

[...]

6. La segunda frase del apartado 4 no se aplicará al antiguo administrador.

[...]»

5 El artículo 7 de la Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de Recaudación Tributaria de 1990) tiene el siguiente tenor:

«1. La notificación a la que se refiere el artículo 36, apartado 2, de la Ley [de Recaudación] se efectuará, a más tardar, dos semanas después del día en que se hubiera debido abonar o satisfacer el impuesto con arreglo al artículo 19 de la Ley General Tributaria [...].

2. En caso de incapacidad de pago en relación con una liquidación complementaria girada por el hecho de que el impuesto adeudado es superior al que, de conformidad con la declaración, se ha abonado o satisfecho o se hubiera debido abonar o satisfacer, en la medida en que este hecho no sea imputable a dolo o culpa grave de la entidad, la notificación podrá efectuarse, como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, a más tardar, dos semanas después de la expiración del plazo fijado en dicha liquidación complementaria.

3. En la notificación se especificarán las circunstancias que hayan dado lugar a que no se haya abonado o satisfecho en la declaración el impuesto adeudado o a que este no se haya pagado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 KL era administrador y accionista único de una sociedad de cartera. Hasta el 29 de marzo de 2019, la sociedad de cartera era administradora y accionista única de una sociedad operativa. Ese día, la sociedad de cartera cedió a un tercero las participaciones que poseía en la sociedad operativa.

7 Se giraron a la sociedad operativa liquidaciones complementarias relativas a las retenciones salariales correspondientes a los meses de diciembre de 2018 a febrero de 2019 y liquidaciones complementarias relativas al impuesto sobre el volumen de negocio correspondientes a los meses de noviembre de 2018 a febrero de 2019. Estas liquidaciones se fundamentaban en las declaraciones de la sociedad operativa. Esta última sociedad no abonó las referidas liquidaciones.

8 Mediante resolución de 5 de julio de 2019, el Ontvanger van de Belastingdienst (Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria, Países Bajos) consideró a KL responsable, sobre la base del artículo 36 de la Ley de Recaudación, de las liquidaciones complementarias relativas a las retenciones salariales y al impuesto sobre el volumen de negocio impagadas. También consideró a KL responsable del pago de los intereses de demora contemplados en las citadas liquidaciones y de las costas cargadas.

9 KL impugnó la resolución de 5 de julio de 2019 ante el rechtbank Den Haag (Tribunal de Primera Instancia de La Haya, Países Bajos), el cual desestimó su demanda. Mediante sentencia de 1 de julio de 2021, dictada a raíz del recurso de apelación que KL interpuso contra la resolución de dicho tribunal, el Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya, Países Bajos) declaró que la sociedad operativa no había cumplido su obligación de notificación, con arreglo al artículo 36, apartado 2, de la Ley de Recaudación, en relación con las retenciones salariales y con el impuesto sobre el volumen de negocios que adeudaba correspondientes a los períodos mencionados en el apartado 7 de la presente sentencia.

10 No obstante, el Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya) declaró que KL había sido considerado erróneamente responsable de las retenciones salariales y del impuesto sobre el volumen de negocios adeudados correspondientes al mes de febrero de 2019, puesto que había dimitido de su cargo de administrador de la sociedad de cartera con efectos a 29 de marzo de 2019. En efecto, ese día aún no había expirado el plazo señalado para notificar la incapacidad de pago de las retenciones salariales adeudadas correspondientes al mes de febrero de 2019. Consecuentemente, estimó que, por lo que respecta a ese mes, KL debería haber sido calificado de antiguo administrador, en el sentido del artículo

36, apartado 6, de la Ley de Recaudación. De este modo, el citado tribunal autorizó a KL a desvirtuar, aportando las pruebas oportunas, la presunción establecida en el artículo 36, apartado 4, primera frase, de dicha Ley, con arreglo a la cual el impago de las deudas tributarias es imputable al administrador. Según el referido tribunal, KL consiguió desvirtuar esa presunción.

- 11 En cambio, el mencionado tribunal declaró que KL debía ser considerado responsable de las deudas por las retenciones salariales y por el impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los meses de noviembre de 2018 a enero de 2019, durante los cuales, por una parte, KL era administrador en ejercicio de la sociedad de cartera y, por otra parte, la sociedad operativa no había notificado debidamente su incapacidad de pagar las retenciones salariales y el impuesto. De ello se derivaba, a juicio de dicho tribunal, que el impago de las deudas tributarias era atribuible a una mala gestión manifiesta por parte de KL, que no había demostrado que el impago no le fuera imputable.
- 12 El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que es el tribunal remitente, conoce de un recurso de casación contra la sentencia de 1 de julio de 2021. Dicho tribunal expone que, según el artículo 36 de la Ley de Recaudación, es preciso cumplir la obligación de notificación establecida en el apartado 2 de ese artículo de conformidad con lo exigido en el mencionado artículo. Si la entidad ha cumplido la obligación, el administrador solo será responsable del pago de la deuda tributaria de la entidad si la autoridad tributaria demuestra que el impago de la deuda por parte de la entidad se debe a una mala gestión manifiesta del administrador. En cambio, si la entidad no ha cumplido debidamente la referida obligación, se considerará que el impago de las deudas tributarias es consecuencia de la mala gestión manifiesta del administrador. Añade que el administrador solo tiene la posibilidad de desvirtuar esta presunción si demuestra, sobre todo, que no es responsable de que la entidad no haya cumplido debidamente la obligación de notificación. Según indica el tribunal remitente, la jurisprudencia nacional admite que pueda tenerse por acreditada tal circunstancia en caso de enfermedad o de accidente o incluso cuando el administrador se ha fiado de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia.
- 13 Así, solo en caso de fuerza mayor o de que se haya fiado de buena fe de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia podrá un administrador acreditar suficientemente que no ha de ser tenido por responsable de que la entidad incumpla la obligación de notificación que recae sobre ella. Según el tribunal remitente, se trata de circunstancias tan excepcionales que, en la gran mayoría de los casos en los que la entidad no ha cumplido su obligación de notificación o no la ha cumplido de conformidad con la Ley de Recaudación, un administrador no podrá, en la práctica, aportar la prueba requerida.
- 14 Dicho tribunal sostiene que este mecanismo de responsabilidad solidaria está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 273 de la Directiva 2006/112. El mencionado tribunal recuerda, además, que un sistema de responsabilidad objetiva va, en principio, más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y que, por tanto, un sistema de este tipo viola el principio de proporcionalidad, tal como se consagra en el Derecho de la Unión. Estima que, en cualquier caso, se viola este principio si la persona no culpable tenida por responsable del pago de impuestos es totalmente ajena a los actos del deudor del impuesto, en los que ella no tiene influencia alguna. No obstante, si ejerce al menos cierta influencia en las acciones u omisiones de la entidad deudora del impuesto, el administrador no podrá ser considerado una persona totalmente ajena a esas acciones u omisiones. Por tanto, en su opinión, se trata de determinar si tales elementos bastan para concluir que una responsabilidad cuasi objetiva del administrador de una entidad que no ha notificado debidamente su incapacidad de pagar el impuesto sobre el volumen de negocios es compatible con el principio de proporcionalidad, tal como se consagra en el Derecho de la Unión.
- 15 Según el tribunal remitente, esta cuestión es tanto más pertinente cuanto que de la sentencia del Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya) se desprende que KL no había mostrado una mala gestión manifiesta en el período durante el cual la entidad no cumplió su obligación de notificación. De ello infiere que KL había actuado de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, que había adoptado toda medida razonable a su alcance y que su participación en un abuso o fraude quedaba excluida.

- 16 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a una norma como la del artículo 36, apartado 4, de la [Ley de Recaudación], que hace extremadamente difícil en la práctica que el administrador de una entidad que ha incumplido o no ha cumplido correctamente su obligación de notificar la incapacidad de pago de la entidad al Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria eluda la responsabilidad por las deudas tributarias de dicha entidad, incluidas las deudas por el impuesto sobre el volumen de negocio?
- 2) ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta que se dé a la primera cuestión el hecho de que el administrador actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 17 Mediante la primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda de IVA debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable.
- 18 Procede señalar que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal pretende facilitar 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 2006/112, de modo que contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA. Por tanto, ese mecanismo está comprendido, en principio, en el margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en la aplicación del artículo 273 de la Directiva 2006/112 (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 61 y 69).
- 19 Esta afirmación no queda desvirtuada por el hecho de que la persona declarada solidariamente responsable, a saber, el administrador de la persona jurídica, no sea ella misma, como tal, sujeto pasivo del IVA (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 62).
- 20 A este respecto y antes de nada, del tenor del artículo 273 de la Directiva 2006/112 no se desprende que las obligaciones establecidas por los Estados miembros en virtud de esta disposición solo puedan referirse a personas que tengan la condición de sujeto pasivo del IVA (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 63).
- 21 A continuación, esta disposición forma parte del título XI de la Directiva 2006/112, cuyo encabezado hace expresamente referencia a las «obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo» (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 64).
- 22 Por último, la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la percepción íntegra del IVA puede exigir, en determinadas circunstancias, que un Estado miembro considere responsables a personas que no son sujetos pasivos, pero que participan en la adopción de decisiones en una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto, so pena de comprometer la efectividad de tales medidas (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 65).

- 23 Aparte de los límites que fija en cuanto al respeto de la igualdad de trato y a la prohibición de establecer formalidades relacionadas con el paso de una frontera, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 no precisa las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer. Les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para garantizar que el IVA se perciba íntegramente (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 69 y jurisprudencia citada).
- 24 No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad. Este principio implica que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión en cuestión. 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 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada).
- 25 A este respecto, 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 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 74 y jurisprudencia citada).
- 26 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 (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 75).
- 27 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 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 76).
- 28 En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el régimen de responsabilidad solidaria controvertido en el litigio principal presenta las siguientes características.
- 29 En primer lugar, la persona designada como solidariamente responsable debe ser el administrador de la entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto, deudora del IVA impagado. Así pues, cabe considerar que esa persona participa en la adopción de decisiones en esta última, lo que excluye tenerla por una persona totalmente ajena a los actos de dicha entidad.
- 30 En segundo lugar, si la citada entidad ha notificado debidamente su incapacidad de pagar una deuda tributaria, el administrador en cuestión no será considerado responsable solidario del pago de la deuda correspondiente, a menos que la autoridad tributaria demuestre que el impago es el resultado de una mala gestión manifiesta del administrador durante los tres años anteriores al día de la notificación.
- 31 En tercer lugar, como ha alegado el Gobierno neerlandés en sus observaciones, esta obligación de notificación persigue un objetivo legítimo específico, de importancia cierta, consistente en que la autoridad tributaria sea informada a tiempo de cualquier incapacidad de pago, con la finalidad de examinar si es posible adoptar medidas adecuadas para evitar o limitar una pérdida de ingresos fiscales.

- 32 En cuarto lugar, la notificación de la incapacidad de pagar una deuda tributaria no parece presentar dificultades particulares ni por lo que se refiere a su forma ni por lo que respecta al contenido exigido y, además, puede completarse posteriormente a petición de la autoridad tributaria.
- 33 En quinto lugar, la presunción de responsabilidad del administrador resultante de una mala gestión manifiesta, que solo se aplica en caso de incumplimiento de la obligación de notificación, puede desvirtuarse, a condición de que dicho administrador demuestre previamente que tal incumplimiento no le es imputable. Este último requisito no se aplica al antiguo administrador que ya no estaba en ejercicio el día en que expiró el plazo de notificación, quien puede desvirtuar la presunción de mala gestión manifiesta en relación con el período al que se refiere la declaración del IVA sin tener que demostrar previamente que el incumplimiento de la obligación de notificación no le era imputable.
- 34 Dado que no parece excesivamente difícil para una entidad o, en su caso, para su administrador, cumplir la obligación de notificación prevista por el Derecho neerlandés y evitar de este modo que se genere, en principio, la responsabilidad de aquel por las deudas de la entidad en concepto del IVA, cabe considerar que el incumplimiento de esta obligación constituye una conducta culpable. Además, como observa el Gobierno neerlandés, las consecuencias de tal conducta seguirían siendo en gran medida teóricas si el administrador pudiera liberarse de ellas justificando el incumplimiento de la obligación de notificación de un modo que no fuera invocando aquellas circunstancias que demuestran que no le es imputable.
- 35 Dicho esto, el tribunal remitente desea que, en particular, el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre el hecho de que, a su juicio, es «extremadamente difícil» que un administrador demuestre que el incumplimiento de la obligación de notificar la incapacidad de pago no le es imputable.
- 36 A este respecto, habida cuenta del principio de proporcionalidad —que los Estados miembros deben observar cuando designan a un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto—, la pérdida sobrevinida de un derecho como consecuencia de la inobservancia de un plazo debe, cuando menos, seguir siendo inoponible a la persona afectada si esta demuestra que la inobservancia de que se trata no le es imputable, sin que la posibilidad de tal demostración pueda ser meramente teórica por una interpretación indebidamente amplia del concepto de imputabilidad por la Administración o por los tribunales nacionales.
- 37 Pues bien, en primer término, de lo indicado por el tribunal remitente se desprende que el administrador de la entidad que ha incumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda en concepto de IVA puede acreditar las circunstancias que le permiten demostrar que no es responsable de que la entidad no haya cumplido dicha obligación.
- 38 En segundo término, según las mismas indicaciones, no solo se incluyen en tales circunstancias los supuestos de fuerza mayor, sino también el hecho de que el administrador se haya fiado de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia.
- 39 En tercer término, el artículo 36, apartado 4, segunda frase, de la Ley de Recaudación no establece una lista limitativa de las circunstancias que el administrador puede invocar, lo que permite suponer que este puede basarse en cualquier circunstancia capaz de demostrar suficientemente que no le es imputable el incumplimiento por parte de la entidad de la obligación de notificar su incapacidad de pago.
- 40 Por lo demás, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, si el administrador consigue demostrar que el incumplimiento de esta obligación no le es imputable, también puede demostrar que la incapacidad de pago de la entidad no deriva de una mala gestión manifiesta por su parte durante los tres años anteriores al día de vencimiento del pago. Dado que, en este supuesto, el administrador solo debe invocar circunstancias que excluyan una mala gestión manifiesta por su parte, el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante o contraria a la jurisprudencia expuesta en el apartado 25 de la presente sentencia.
- 41 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha

cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda de IVA debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable, siempre que la normativa de que se trata no limite la posibilidad de acreditar tal circunstancia únicamente a los supuestos de fuerza mayor, sino que permita al administrador invocar cualquier circunstancia capaz de demostrar que no es responsable del incumplimiento de dicha obligación de notificación.

Segunda cuestión prejudicial

- 42 Ha de recordarse que, 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 al Tribunal de Justicia proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le planteen, deduciendo del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio [sentencia de 29 de julio de 2024, CU y ND (Asistencia social — Discriminación indirecta), C-112/22 y C-223/22, EU:C:2024:636, apartado 30 y jurisprudencia citada].
- 43 En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que KL fue considerado antiguo administrador de la entidad deudora de las liquidaciones complementarias del IVA correspondientes al mes de febrero de 2019 porque el día en que fue efectiva la dimisión de KL del cargo de administrador no había expirado aún el plazo para notificar la incapacidad de la entidad de pagar el IVA adeudado correspondiente a ese mes.
- 44 Así, con arreglo al artículo 36, apartado 6, de la Ley de Recaudación, se permitió a KL demostrar que el impago de la deuda por el IVA correspondiente a ese mes no era consecuencia de una mala gestión manifiesta que le fuera imputable durante los tres años anteriores a la expiración del período de pago correspondiente a ese mes. Como indica el tribunal remitente, el Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya) declaró que KL había podido aportar esa prueba, que había actuado de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, que había adoptado toda medida razonable a su alcance y que su participación en un abuso o fraude quedaba excluida.
- 45 Sin embargo, KL desempeñaba las funciones de administrador de la entidad en los meses de noviembre y diciembre de 2018 y de enero de 2019 y no pudo demostrar que el incumplimiento de la obligación de notificación de la incapacidad de pago de dicha entidad no le fuera imputable, como exige el artículo 36, apartado 4, de la Ley de Recaudación. Así pues, con arreglo a esta disposición, no se le permitió demostrar que el impago de la deuda de IVA correspondiente a esos meses no era consecuencia de una mala gestión manifiesta por su parte durante los tres años anteriores a la expiración del período de pago correspondiente a esos meses. Por consiguiente, KL fue considerado solidariamente responsable de las deudas de la entidad de la que era administrador durante los meses de noviembre y diciembre de 2018 y de enero de 2019.
- 46 Habida cuenta de lo anterior, procede considerar que, mediante la segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el IVA correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude.
- 47 A este respecto, en primer lugar, como se ha expuesto en los apartados 31, 32 y 34 de la presente sentencia, una obligación como la establecida por el Derecho neerlandés de notificar la incapacidad de pago persigue un objetivo legítimo consistente en informar con rapidez a la autoridad tributaria de cualquier incapacidad de pago, y su cumplimiento no presenta dificultades particulares, de modo que el incumplimiento de esta obligación debe considerarse constitutivo de un comportamiento culposo.

- 48 En segundo lugar, como se desprende del artículo 7 de la Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de Recaudación Tributaria de 1990, la notificación de la incapacidad de pago debe efectuarse, a más tardar, dos semanas después del vencimiento del pago del impuesto adeudado. Esta norma implica que, si bien, como ha expuesto el Gobierno neerlandés en sus observaciones, la Administración tributaria puede considerar que esa notificación es válida para varios períodos impositivos posteriores, un período impositivo anterior, no cubierto por dicha notificación, conserva su autonomía en lo que respecta a la eventual responsabilidad solidaria del administrador de la entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto. Lo mismo sucede con el período de referencia de tres años con respecto al cual se examinará, según el artículo 36, apartado 3, de la Ley de Recaudación, la cuestión de si la incapacidad de pago es el resultado de una mala gestión manifiesta del administrador.
- 49 Así pues, si bien una normativa nacional como la aplicable en el litigio principal, que supone cierta autonomía de los períodos impositivos, puede generar la responsabilidad solidaria del administrador de una entidad en caso de que no se notifique la incapacidad de pago de las deudas de esta, tal consecuencia se ve atenuada por el hecho de que, en determinadas circunstancias, la autonomía de los períodos impositivos también es capaz de limitar la responsabilidad del citado administrador. En efecto, la responsabilidad solidaria del referido administrador, que, con arreglo al artículo 36, apartado 4, de la Ley de Recaudación, se establece cuando aquel no ha velado por que la entidad notifique su incapacidad de pagar, solo despliega sus efectos respecto al período relativo a la notificación no realizada, sin afectar al período posterior para el cual dicha entidad notificó debidamente la incapacidad de pago.
- 50 De lo anterior se desprende que no puede considerarse que una normativa como la controvertida en el litigio principal, que implica la autonomía de cada período impositivo para el que existe obligación de notificación, vaya más allá de lo necesario para la correcta recaudación del IVA por el mero hecho de que su aplicación pueda tener consecuencias negativas para el administrador de una entidad que no ha notificado su incapacidad de pago en relación con un determinado período, pese a haber ejercido, por lo demás, sus funciones de buena fe y sin cometer abuso o fraude.
- 51 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el IVA correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude.

Costas

- 52 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 Décima) declara:

- 1) **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, leído a la luz del principio de proporcionalidad,**

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda del impuesto sobre el valor añadido debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el

pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable, siempre que la normativa de que se trata no limite la posibilidad de acreditar tal circunstancia únicamente a los supuestos de fuerza mayor, sino que permita al administrador invocar cualquier circunstancia capaz de demostrar que no es responsable del incumplimiento de dicha obligación de notificación.

- 2) **El artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que**

no se opone a una normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

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