

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 13 de octubre de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Medidas dirigidas a garantizar la correcta recaudación del IVA — Artículo 325 TFUE, apartado 1 — Obligación de luchar contra las actividades ilícitas que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea — Deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto — Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del administrador de la persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo — Actos de disposición realizados de forma desleal por el administrador — Disminución del patrimonio de la persona jurídica que conduce a la insolvencia — Impago de los importes de IVA adeudados por la persona jurídica en los plazos establecidos — Intereses de demora — Proporcionalidad»

En el asunto C-1/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria), mediante resolución de 18 de noviembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de enero de 2021, en el procedimiento entre

MC

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Séptima, y los Sres. J. Passer y N. Wahl, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de MC, por él mismo;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. B. Nikolov;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. J. Ruiz Sánchez, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea por la Sra. N. Nikolova y el Sr. V. Uher, en calidad de

agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 2 de junio de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, hecho en Bruselas el 26 de julio de 1995 (DO 1995, C 316, p. 48; en lo sucesivo, «Convenio PIF»), 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MC y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Veliko Tarnovo de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «Director») en relación con una resolución por la que MC fue declarado responsable solidario de determinadas deudas fiscales, incluidas las deudas del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de una sociedad mercantil de la que había sido administrador.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Convenio PIF

3 A tenor del preámbulo del Convenio PIF, las partes contratantes de dicho Convenio, «deseosas de hacer lo necesario para que sus respectivas legislaciones penales contribuyan eficazmente a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas», están convencidas, por una parte, de «que la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas exige el enjuiciamiento penal de todo comportamiento fraudulento que perjudique dichos intereses» y, por otra parte, «de la necesidad de convertir este comportamiento en infracción penal sujeto a sanciones penales eficaces, proporcionadas y disuasorias, sin perjuicio de que puedan aplicarse otras sanciones en los casos que corresponda, y de la necesidad, al menos en los casos más graves, de que dicho comportamiento pueda ser castigado con la privación de libertad».

4 El artículo 1, apartado 1, del Convenio PIF define el concepto de «fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas». A tenor del artículo 1, apartado 2, de dicho Convenio, cada Estado miembro está obligado a adoptar las medidas necesarias y adecuadas para trasladar al Derecho penal interno las disposiciones del artículo 1, apartado 1, de dicho Convenio, de manera que los comportamientos que contemplan supongan una infracción penal.

5 El artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF dispone que cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para que a los comportamientos que contempla el artículo 1 de dicho Convenio, así como a la complicidad, instigación o tentativa ligadas a los comportamientos contemplados en el apartado 1 del artículo 1 del citado Convenio, les sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias.

Directiva del IVA

6 El artículo 205 de la Directiva del IVA establece:

«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.»

7 El artículo 273, párrafo primero, de la referida 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 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 búlgaro

8 El artículo 19, apartado 2, del Danachno — osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK») dispone:

«El administrador o miembro de un órgano de administración que, de forma desleal, realice prestaciones en especie o en dinero con cargo al patrimonio de una persona jurídica deudora en el sentido del artículo 14, puntos 1 o 2, que constituyan una distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o transfiera bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado, de modo que reduzca el patrimonio de la persona jurídica deudora y esta, en consecuencia, deje de pagar impuestos o cotizaciones obligatorias a la seguridad social, responderá de estas deudas hasta el importe de las prestaciones efectuadas o de la reducción del patrimonio.»

9 El artículo 20 del DOPK dispone que:

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

10 El artículo 21, apartado 3, del DOPK precisa que la responsabilidad de terceros caduca con la extinción, mediante un acto definitivo, de la deuda que generó la referida responsabilidad.

11 El artículo 1 de la Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Ley de intereses sobre impuestos, tasas y otras deudas similares de Derecho público) (DV n.º 91, de 12 de noviembre de 1957), en su versión aplicable al litigio principal, dispone:

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Entre el 14 de abril de 2011 y el 30 de abril de 2015, MC fue administrador de una sociedad mercantil.

13 En 2015 se incoó un procedimiento de ejecución forzosa para el cobro de créditos públicos contra dicha sociedad, en particular de los importes de IVA impagados y los intereses de demora devengados sobre esos importes.

14 Con este procedimiento, a 28 de agosto de 2018, solo había sido posible recaudar un importe de 287 935,35 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 148 115 euros). El importe total de los créditos públicos pendientes de pago por dicha sociedad ascendía a 3 799 590,92 BGN (aproximadamente 1 954 522 euros).

15 Al comprobar que eran créditos de difícil ejecución frente a esa misma sociedad, el funcionario encargado de la ejecución acudió a la Dirección territorialmente competente de la Natsionalnata agentsia za prihodite (Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «Dirección») con el fin de exigir la responsabilidad personal de MC, con carácter solidario, con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK.

16 En el marco de este último procedimiento, MC fue objeto de una inspección que permitió determinar los siguientes hechos.

17 MC ejerció funciones ejecutivas de administración en la sociedad mercantil antes mencionada entre el 14 de abril de 2011 y el 30 de abril de 2015. Según las explicaciones facilitadas por MC, la remuneración que percibía por este concepto se había fijado en un contrato de administración celebrado con dicha sociedad. Sin embargo, ese contrato no pudo ser aportado ni por MC ni por la citada sociedad.

18 MC sostuvo que su retribución mensual bruta había sido incrementada, a partir del 1 de marzo de 2014, pasando de 3 000 BGN (aproximadamente 1 543 euros) a 20 000 BGN (aproximadamente 10 288 euros). Este incremento se justificaba por el aumento de los ingresos netos y del volumen de negocios de esta misma sociedad, a raíz de la celebración de nuevos contratos.

19 La Dirección consideró que el importe correspondiente al aumento de la remuneración neta de MC, es decir, 15 300 BGN (aproximadamente 7 800 euros) mensuales, constituía una distribución encubierta de beneficios o de dividendos, en el sentido del artículo 19, apartado 2, del DOPK, en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014 y en el mes de enero de 2015, correspondiente a un importe total de 76 500 BGN (aproximadamente 39 352 euros). Asimismo, estimó que MC había actuado de forma desleal.

20 En particular, la Dirección dejó constancia de que, los días 18 y 23 de diciembre de 2014, se habían efectuado tres pagos a la cuenta bancaria de la esposa de MC, por un importe acumulado de 53 164,08 BGN (alrededor de 27 348 euros). Además, en la instrucción judicial, durante la cual se levantó el secreto bancario, se comprobó que esos pagos se habían realizado en línea a partir de la «cuenta cliente» del abogado encargado de representar a la sociedad mercantil de la que MC era administrador.

21 La Dirección consideró que ese importe acumulado de 53 164,08 BGN, transferido a la cuenta de la esposa de MC, superaba en 45 900 BGN (unos 23 611 euros) la retribución neta normal de MC correspondiente a un período de tres meses.

22 Con arreglo al artículo 19, apartado 2, del DOPK, la Dirección adoptó una resolución por la que declaró a MC solidariamente responsable de las deudas públicas de la referida sociedad mercantil por un importe de 45 008,25 BGN (aproximadamente 23 152 euros). Las deudas públicas de que se trata en el litigio principal comprendían el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las cotizaciones a la seguridad social y el IVA, e incluían, en particular, la cantidad de 12 837,50 BGN (aproximadamente 6 604 euros) en concepto de intereses devengados sobre el IVA correspondiente al mes de diciembre de 2014.

23 MC interpuso un recurso administrativo contra dicha resolución ante el Director, que desestimó su recurso.

24 Por ello, MC interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que no se cumplían los requisitos para la aplicación del artículo 19, apartado 2, del DOPK.

25 Ante el órgano jurisdiccional remitente, el Director adujo, por una parte, que MC era persona autorizada en la cuenta de su esposa y, por otra parte, que había encomendado la realización de transferencias al contable principal de la sociedad de que se trata en el litigio principal.

26 El órgano jurisdiccional remitente considera que se cumplen los referidos requisitos y, por tanto, que el mecanismo de responsabilidad solidaria establecido en dicha disposición resulta de aplicación al comportamiento de MC. Según el citado órgano jurisdiccional, ha quedado acreditado que MC dio instrucciones a un tercero para que transfiriera una cantidad perteneciente a la sociedad de la que era administrador a favor de una persona física vinculada a él —o, al menos, que tenía conocimiento de dicha transferencia— y que, por tanto, había actuado de forma desleal, en el sentido del artículo 19, apartado 2, del DOPK. Asimismo, el referido órgano jurisdiccional precisa que, debido a la reducción del patrimonio de dicha sociedad, no se pagaron, por el importe indicado en la resolución impugnada, los intereses debidos por el IVA, devengados en diciembre de 2014.

27 Por lo que respecta al mecanismo de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, el órgano jurisdiccional remitente ha aportado las siguientes precisiones.

28 En primer lugar, la responsabilidad solidaria prevista en esta disposición se refiere exclusivamente a una persona que sea administrador o miembro de un órgano de administración de un contribuyente con personalidad jurídica.

29 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente precisa que esta persona debe haber efectuado, de forma desleal, pagos a partir del patrimonio de la persona jurídica que puedan calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o haber transferido bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado. En cambio, dicho

mecanismo no está vinculado a la existencia de un fraude o de una práctica abusiva cometida por la propia persona jurídica.

30 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que los actos realizados de forma desleal deben acarrear la incapacidad de la persona jurídica para hacer frente al pago de impuestos (incluido el IVA) o de cotizaciones obligatorias a la seguridad social. En otras palabras, la aplicación de este mecanismo exige una relación de causalidad entre, por una parte, los actos realizados de forma desleal y, por otra parte, la imposibilidad de cobrar deudas públicas de esa persona jurídica.

31 En cuarto lugar, el mecanismo de responsabilidad por deudas ajenas previsto en el artículo 19, apartado 2, del DOPK no se extiende a todas las deudas públicas de la persona jurídica, sino que se limita al importe de la disminución del patrimonio de dicha persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal.

32 En quinto lugar, la responsabilidad que se establece es subsidiaria puesto que las medidas de ejecución forzosa deben dirigirse, con prioridad, contra el patrimonio de la persona jurídica, de conformidad con el artículo 20 del DOPK. Además, esta responsabilidad caduca cuando se extingan las deudas públicas en cuestión, de conformidad con el artículo 21, apartado 3, del DOPK.

33 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de tal mecanismo de responsabilidad solidaria con el Derecho de la Unión.

34 En primer lugar, se pregunta si la Directiva del IVA, y en particular su artículo 273, permite a un Estado miembro establecer una responsabilidad solidaria por una deuda del IVA a cargo de una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, en el bien entendido de que tal mecanismo contribuye a la protección de los intereses financieros de la Unión.

35 En segundo lugar, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre la posibilidad de incluir, en tal mecanismo, los intereses adeudados en caso de retraso en el pago del IVA, en particular a la luz del principio de proporcionalidad. A este respecto, hace referencia a una jurisprudencia nacional divergente en lo que respecta al artículo 19, apartado 2, del DOPK.

36 En tercer lugar, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia responda también afirmativamente a la cuestión anterior, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la inclusión de los intereses adeudados en caso de retraso en el pago del impuesto aún está justificada, en particular a la luz del principio de proporcionalidad, cuando el impago en el plazo previsto no resulta del comportamiento desleal de la persona que debe responder con carácter solidario, sino del comportamiento de un tercero o de la aparición de circunstancias objetivas.

37 En estas circunstancias, el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9 del [Convenio PIF], en relación con el artículo 273 de la Directiva [del IVA], en el sentido de que no se opone a un instrumento jurídico nacional como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del [DOPK], en el ámbito armonizado del IVA, cuya aplicación implica la subsiguiente responsabilidad solidaria de una persona física que no es sujeto pasivo del IVA, pero cuyo comportamiento desleal dio lugar al impago del IVA por parte de la persona jurídica deudora del impuesto?

2) ¿Tampoco se opone la interpretación de estas disposiciones y la aplicación del principio de proporcionalidad al instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, respecto de los intereses sobre el IVA no ingresado en plazo por el sujeto pasivo?

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

38 El Director impugnó la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en su conjunto, poniendo en duda la aplicabilidad, en las circunstancias del asunto principal, de las disposiciones del Derecho de la Unión mencionadas en las cuestiones prejudiciales planteadas.

39 El Director alegó, en particular, que la Directiva del IVA no es aplicable a un mecanismo de responsabilidad solidaria relativo a todas las categorías de impuestos y cotizaciones a la seguridad social como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del DOPK.

40 A este respecto, procede subrayar que la circunstancia de que la ley nacional pertinente no haya sido adoptada para adaptar el Derecho nacional a la Directiva del IVA no afecta a la aplicabilidad de la Directiva, puesto que la aplicación de dicha ley pretende garantizar el cumplimiento de las disposiciones de la mencionada Directiva y tiene por objeto, en particular, dar cumplimiento a la obligación que incumbe a los Estados miembros, en virtud del artículo 325 TFUE, apartado 1, de luchar de modo efectivo contra los actos que causen un perjuicio a los intereses financieros de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 28).

41 Preciado lo anterior, procede identificar las disposiciones del Derecho de la Unión que son aplicables en situaciones como la del litigio principal.

42 En primer lugar, por lo que respecta al artículo 9 del Convenio PIF, procede recordar que este Convenio fue sustituido por la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal (DO 2017, L 198, p. 29). Sin embargo, dado que esta Directiva no entró en vigor hasta el 17 de agosto de 2017 y que los hechos controvertidos en el litigio principal tuvieron lugar durante los años 2014 y 2015, únicamente puede aplicarse al litigio principal el Convenio PIF.

43 Procede señalar que el Convenio PIF impone obligaciones en materia penal a los Estados miembros. En efecto, se desprende en particular del preámbulo y de los artículos 1 y 2 del Convenio que este obliga a los Estados miembros, por una parte, a que los comportamientos constitutivos de «fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión» supongan una infracción penal y, por otra parte, a asegurarse de que a dichos comportamientos les sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias.

44 Pues bien, en el caso de autos, consta que, conforme a un mecanismo como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, por un lado, el comportamiento que puede generar la responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de la persona jurídica no supone una

infracción penal y, por otro lado, que no se establece ninguna sanción penal a este respecto.

45 Por lo tanto, como han aducido acertadamente el Director y la Comisión Europea, el Convenio PIF no es aplicable a un mecanismo de responsabilidad solidaria como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del DOPK.

46 En segundo lugar, el Director alegó, con carácter subsidiario, que el mecanismo de responsabilidad establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 205 de la Directiva del IVA, a tenor del cual, en determinadas situaciones, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

47 A este respecto, procede señalar que, a tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, en las situaciones contempladas en los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de dicha Directiva, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada, como responsable solidario, al pago del IVA.

48 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de la Directiva del IVA 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. 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 (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C⁴/20, EU:C:2021:397, apartado 27).

49 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. De este modo, estas disposiciones tienen como objetivo garantizar al Tesoro Público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular cuando las partes del contrato no están situadas en el mismo Estado miembro o bien cuando la operación sujeta al IVA se refiere a operaciones cuya especificidad exige identificar a una persona distinta de la contemplada en el artículo 193 de dicha Directiva (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C⁴/20, EU:C:2021:397, apartado 28).

50 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 20 de mayo de 2021, ALTI, C⁴/20, EU:C:2021:397, apartado 29).

51 En el caso de autos, como han alegado acertadamente el Gobierno español y la Comisión, es preciso señalar, no obstante, que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal no tiene por objeto designar a una persona deudora del impuesto por una determinada operación gravada, en el sentido del artículo 205 de la Directiva del IVA.

52 En efecto, por un lado, la persona designada con arreglo a este mecanismo no se convierte en deudor del IVA por una determinada operación gravada, sino en responsable solidario por la totalidad o parte de las deudas del IVA de una persona jurídica, con independencia de las operaciones imponibles de que se trate.

53 Por otro lado, el alcance de dicho mecanismo no se extiende a la totalidad del IVA impagado por una determinada operación gravada, sino que se limita al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica que sea consecuencia de los actos desleales realizados por la persona designada solidariamente responsable.

54 En particular, es necesario distinguir este mecanismo de aquellos a los que se refieren las peticiones de decisión prejudicial en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros* (C-384/04, EU:C:2006:309); de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871), y de 20 de mayo de 2021, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397). A diferencia del mecanismo controvertido en el litigio principal, aquellos mecanismos designaban a una persona como deudora solidaria por la totalidad del IVA adeudado como consecuencia de una determinada operación gravada, de conformidad con el artículo 205 de la Directiva del IVA.

55 De lo anterior resulta que el artículo 205 de la Directiva del IVA no es aplicable en las circunstancias del litigio principal.

56 En tercer lugar, por lo que respecta al artículo 273 de la Directiva del IVA, procede recordar que dispone que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

57 A este respecto, el artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de combatir el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas [sentencias de 5 de junio de 2018, *Kolev y otros*, C-612/15, EU:C:2018:392, apartado 50, y de 8 de marzo de 2022, *Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración)*, C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 209].

58 En virtud de la Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (DO 2014, L 168, p. 105), los recursos propios de la Unión incluyen, en particular, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas conforme a las normas de la Unión. Por lo tanto, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos puede causar una reducción de estos (sentencias de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 31, y de 17 de enero de 2019, *Dzivev y otros*, C-310/16, EU:C:2019:30, apartado 26).

59 A fin de proteger los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros están obligados, en particular, a adoptar las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de los recursos propios, que son los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA (sentencia de 21 de diciembre de 2021, *Euro Box Promotion y otros*, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 182).

60 Así, resulta, en particular de los artículos 2 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, y con el artículo 325 TFUE, apartado 1, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 47; de 20 de marzo de 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 18, y de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321,

apartado 37).

61 En el caso de autos, un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por el artículo 19, apartado 2, del DOPK 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 la correcta recaudación del IVA o a prevenir el fraude, en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325 TFUE, apartado 1.

62 Esta afirmación no queda desvirtuada por el hecho de que las personas declaradas solidariamente responsables en virtud del mecanismo controvertido en el litigio principal, a saber, el administrador o el miembro de un órgano de administración de la persona jurídica, no sean ellas mismas, como tales, sujetos pasivos del IVA.

63 A este respecto y antes de nada, de ningún elemento del tenor del artículo 273 de la Directiva del IVA 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.

64 A continuación, por lo que respecta al contexto de esta disposición, procede señalar que esta forma parte del título XI de la Directiva del IVA, cuyo encabezado hace expresamente referencia a las «obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo».

65 Por último, en lo que atañe a las finalidades perseguidas por el artículo 273 de la Directiva del IVA, la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la percepción íntegra del IVA y para luchar contra el fraude, recordada en el apartado 60 de la presente sentencia, puede exigir, en determinadas circunstancias, que un Estado miembro sancione 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.

66 De lo anterior resulta que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 273 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del artículo 325 TFUE, apartado 1.

67 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede entender que mediante las cuestiones prejudiciales planteadas el órgano jurisdiccional remitente solicita la interpretación del artículo 273 de la Directiva del IVA y del principio de proporcionalidad.

Primera cuestión prejudicial

68 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica en las siguientes circunstancias:

- la persona considerada solidariamente responsable es administradora de la persona jurídica o miembro de un órgano de administración de esta;
- la persona considerada solidariamente responsable ha efectuado, de forma desleal, pagos

a partir del patrimonio de la persona jurídica que pueden calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o ha transferido bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado;

- la persona jurídica, como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, no puede pagar la totalidad o parte del IVA adeudado;
- la responsabilidad solidaria se limita al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, y
- esta responsabilidad solidaria solo se genera con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.

69 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de aclarar 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 y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (véanse, en particular, las sentencias de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, apartado 38, y de 21 de noviembre de 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 35).

70 En el caso de autos, debe señalarse que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal 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, de modo que contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA o a prevenir el fraude, en el sentido del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Por tanto, tal mecanismo está comprendido, en principio, en el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros en el marco de la aplicación del artículo 273 de la Directiva del IVA.

71 Procede añadir que tal mecanismo contribuye al cumplimiento de la obligación de los Estados miembros, recordada en el apartado 60 de la presente sentencia, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude, con arreglo, en particular, al artículo 325 TFUE, apartado 1.

72 No obstante, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad (véanse, entre otras, las sentencias de 21 de noviembre de 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 35, y de 15 de abril de 2021, *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, apartado 26).

73 Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencias de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, apartados 21 y 22, y de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 33).

74 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas nacionales que originan *de facto* 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 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, apartado 24).

75 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. En particular, corresponde a los Estados miembros precisar las circunstancias particulares en las que una persona como el destinatario de una operación sujeta al impuesto debe ser considerada solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado por la otra parte contratante a pesar de haberlo satisfecho al pagar el precio de esa operación (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, apartado 34).

76 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que 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 (sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, apartado 26, y de 20 de mayo de 2021, ALTI C?4/20, EU:C:2021:397, apartado 37).

77 En el caso de autos, es preciso señalar que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal no excede de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

78 Más concretamente, habida cuenta de sus características, tal mecanismo no puede asimilarse a un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 74 a 76 de la presente sentencia, que sería incompatible con el principio de proporcionalidad.

79 En primer lugar, la persona designada solidariamente responsable debe tener la condición de administrador o de miembro de un órgano de administración de la persona jurídica deudora del IVA no ingresado, de modo que puede considerarse que participa en la adopción de decisiones en esta última.

80 En segundo lugar, la persona designada solidariamente responsable debe haber efectuado, de forma desleal, pagos a partir del patrimonio de la persona jurídica que puedan calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o haber transferido todo o parte de ese patrimonio a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado.

81 En tercer lugar, debe existir una relación de causalidad entre los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable y el hecho de que la persona jurídica no pueda pagar el IVA que adeuda.

82 En cuarto lugar, el alcance de la responsabilidad solidaria se limita a la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos cometidos de forma desleal.

83 Por último, y en quinto lugar, esta responsabilidad solo se aplica con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.

84 A la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 72 a 76 de la presente sentencia, es preciso señalar que el establecimiento de tal mecanismo no va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

85 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial 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 un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica en las siguientes circunstancias:

- la persona considerada solidariamente responsable es administradora de la persona jurídica o miembro de un órgano de administración de esta;
- la persona considerada solidariamente responsable ha efectuado, de forma desleal, pagos a partir del patrimonio de la persona jurídica que pueden calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o ha transferido bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado;
- la persona jurídica, como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, no puede pagar la totalidad o parte del IVA adeudado;
- la responsabilidad solidaria se limita al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, y
- esta responsabilidad solidaria solo se genera con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.

Segunda cuestión prejudicial

86 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria como el descrito en la primera cuestión prejudicial, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de dicha Directiva.

87 A este respecto, de las indicaciones que figuran en la resolución de remisión se desprende que el mecanismo de responsabilidad solidaria contemplado en la primera cuestión prejudicial se limita, como tal, al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal. No obstante, la normativa nacional establece, por otra parte, que los impuestos que no se hayan pagado en los plazos previstos «se recaudarán junto con los intereses», como se ha indicado en el apartado 11 de la presente sentencia, y el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si dicha disposición puede aplicarse con carácter accesorio al mecanismo de responsabilidad solidaria de que se trata.

88 Procede señalar, antes de nada, que la recaudación de intereses de demora, en caso de impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA, contribuye a garantizar la correcta recaudación de este impuesto con arreglo al artículo 273 de dicha Directiva.

89 En efecto, la recaudación de intereses de demora permite compensar el perjuicio causado al Tesoro Público por la indisponibilidad de los importes de IVA pagados extemporáneamente, durante el período comprendido entre la fecha en que se devengan dichos importes y la fecha en la que efectivamente se pagan (véanse, por analogía, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartados 25 y 26, y de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartado 25).

90 A continuación, la recaudación de intereses de demora incita también a las personas afectadas a pagar el IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA o lo antes posible tras la expiración de dichos plazos.

91 En este sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado que el abono de intereses de demora puede ser una sanción adecuada en caso de impago del IVA en los plazos fijados, siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 75, y de 17 de julio de 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, apartado 46).

92 Por lo tanto, la recaudación de intereses de demora contribuye a la lucha contra el impago en los plazos fijados de importes de IVA declarados, conforme a la obligación que incumbe a los Estados miembros, en virtud, en particular, del artículo 273 de la Directiva del IVA y del artículo 325 TFUE, apartado 1, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude.

93 Por último, y por las razones expuestas en los apartados 77 a 84 de la presente sentencia, la inclusión de intereses de demora en un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal es conforme con el principio de proporcionalidad, en la medida en que esos intereses se refieran al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA, por la persona jurídica deudora de este impuesto, como consecuencia de los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable (véase, por analogía, la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartados 43 y 44).

94 En efecto, como se ha recordado, en esencia, en el apartado 74 de la presente sentencia, el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una persona distinta del deudor del IVA sea considerada responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos de un tercero en los que no tiene influencia alguna.

95 Por consiguiente, la inclusión de los intereses de demora en un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK solo puede considerarse compatible con el principio de proporcionalidad en la medida en que esos intereses se refieran al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA como consecuencia de los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable.

96 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial 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 un mecanismo de responsabilidad solidaria como el descrito en la primera cuestión prejudicial, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de dicha Directiva como consecuencia de los actos

realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable.

Tercera cuestión prejudicial

97 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria como el descrito en la primera cuestión prejudicial, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA, cuando el retraso en el pago no sea imputable al comportamiento de la persona considerada solidariamente responsable, sino al comportamiento de otra persona o a la aparición de circunstancias objetivas.

98 Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 6 de noviembre de 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, apartado 33, y de 22 de febrero de 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd* y otros, C-160/20, EU:C:2022:101, apartado 82).

99 En el caso de autos, la aplicación del mecanismo de responsabilidad solidaria establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, tal como lo describe el órgano jurisdiccional remitente, exige que el hecho de que la persona jurídica no pueda pagar la totalidad o una parte de sus deudas públicas se deba a actos cometidos de forma desleal por la persona considerada solidariamente responsable. Por consiguiente, el recurso a este mecanismo excluye, por definición, que el impago del IVA en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva del IVA sea imputable al comportamiento de otra persona o a la aparición de circunstancias objetivas.

100 Además, por lo que respecta al litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente no ha mencionado el comportamiento de otra persona ni la concurrencia de circunstancias objetivas que hubieran dado lugar al impago del IVA dentro del plazo fijado.

101 Por consiguiente, procede declarar que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación con la realidad o con el objeto del litigio principal, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 98 de la presente sentencia y, por lo tanto, que la tercera cuestión prejudicial planteada es inadmisibile.

Costas

102 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Séptima) 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, y el principio de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas en concepto del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una persona jurídica en las siguientes circunstancias:

- la persona considerada solidariamente responsable es administradora de la persona jurídica o miembro de un órgano de administración de esta;**
- la persona considerada solidariamente responsable ha efectuado, de forma desleal, pagos a partir del patrimonio de la persona jurídica que pueden calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o ha transferido bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado;**
- la persona jurídica, como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, no puede pagar la totalidad o parte del IVA adeudado;**
- la responsabilidad solidaria se limita al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, y**
- esta responsabilidad solidaria solo se genera con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.**

2) El artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el principio de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria como el descrito en el punto 1 del fallo de la presente sentencia, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del impuesto sobre el valor añadido en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de dicha Directiva como consecuencia de los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.