

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 6 de noviembre de 2014 (1)

Asunto C-499/13

Marian Macikowski, en calidad de agente judicial del Sąd Rejonowy w Chojnicach (Juzgado de Chojnice)

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku [Director de la Agencia Tributaria de Gdansk]

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (República de Polonia)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículos 193, 199, apartado 1, letra g), y 204 a 206 de la Directiva 2006/112/CE — Entrega de un inmueble mediante subasta forzosa — Obligación del agente judicial interviniente de liquidar, recaudar y abonar el IVA — Responsabilidad por el impuesto impagado — Principio de proporcionalidad — Principio de neutralidad fiscal»

I. Introducción

1. Toda ley fiscal carece de efecto si no se garantiza su aplicación efectiva. Por ese motivo, no sorprende que los Estados miembros de la Unión hayan prestado especial atención a este último aspecto. Así, no les faltan ideas para imponer multitud de obligaciones dirigidas a asegurar realmente los ingresos fiscales del tesoro público.

2. La presente petición de decisión prejudicial se basa en una entrega sujeta al IVA realizada mediante la subasta forzosa de un inmueble. El Derecho polaco impone al agente judicial interviniente en dicha operación obligaciones especiales en relación con el IVA devengado, ya que en un procedimiento de ejecución forzosa no se confía en que el deudor pague su propio impuesto. Si el agente judicial incumple sus obligaciones, debe responder.

3. En el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia tendrá que aclarar si dichas obligaciones del agente judicial son conformes con la legislación de la Unión en materia del IVA.

II. Marco legal

A. *Derecho de la Unión*

4. En el período relevante para el litigio principal, en la Unión el IVA se recaudaba en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común

del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

5. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

6. El título XI de la Directiva IVA trata de las «obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo». En su capítulo 1 («Obligación de pago»), en los artículos 192 *bis* a 205, se encuentran las disposiciones sobre los «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público».

7. El artículo 193 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

8. Con arreglo al artículo 199, apartado 1, de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán disponer que «la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.»

9. El artículo 204, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«Cuando, en aplicación de los artículos 193 a 197 y de los artículos 199 y 200, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto.

Además, cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) nº 1798/2003, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido.»

10. El artículo 205 de la Directiva IVA dispone:

«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.»

11. Los siguientes artículos se ocupan de las «modalidades de pago». Así, el artículo 206 de la Directiva IVA establece:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

12. Dentro del capítulo 5 («Declaraciones») del título XI, el artículo 250 de la Directiva IVA dispone, en extracto:

«1. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

[...]»

13. El artículo 252 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo.

2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

14. Por último, dentro del capítulo 7 («Disposiciones diversas») del título XI, el artículo 273 de la Directiva IVA establece:

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

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

B. *Derecho nacional*

15. El artículo 18 de la Ustawa o podatku od towarów i usług de, 11 de marzo de 2004 (en lo sucesivo, «Ley polaca sobre el IVA») dispone:

«[...] los agentes judiciales [...] que lleven a cabo ejecuciones forzosas en el sentido de las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil están obligados a abonar el impuesto que grava la entrega de bienes mediante una ejecución forzosa que son propiedad del sujeto pasivo o que se encuentren en su poder contraviniendo la legislación aplicable.»

16. El artículo 8 de la Ustawa Ordynacja podatkowa, de 29 de agosto de 1997 (en lo sucesivo, «Ley tributaria polaca») define los «sujetos obligados al pago», en particular, como: «personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica propia que, con arreglo a la legislación tributaria, están obligadas a liquidar, recaudar y abonar a la autoridad tributaria en el plazo fijado el impuesto correspondiente al sujeto pasivo.»

17. El artículo 30 de la Ley tributaria polaca dispone, en extracto:

«1. El obligado al pago que no cumpla las obligaciones mencionadas en el artículo 8 responderá del impuesto no recaudado o recaudado pero no pagado.

[...]

3. El obligado al pago [...] responderá de las obligaciones mencionadas en [el apartado 1] con la totalidad de su patrimonio.

4. En el caso de que durante el procedimiento tributario la autoridad fiscal constate los hechos enumerados en [el apartado 1], adoptará una resolución en relación con la responsabilidad tributaria del obligado al pago [...] en la que fijará el importe de la reclamación por el impuesto no recaudado o recaudado pero no abonado.»

III. Litigio principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. El litigio principal versa sobre la responsabilidad del Sr. Macikowski por el IVA devengado con motivo de una subasta forzosa.

19. En febrero de 2007, el Sr. Macikowski, en su calidad de agente judicial, dentro de un procedimiento de ejecución contra una empresa establecida en Polonia, llevó a cabo la subasta forzosa de un inmueble propiedad de esta última. El precio de remate fue abonado íntegramente por los adquirentes en la cuenta de depósitos del juzgado, y la transmisión de la propiedad devino firme en agosto de 2007.

20. En junio de 2009, la autoridad tributaria adoptó una resolución, sobre la base del artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA en relación con los artículos 8 y 30, apartados 1, 3 y 4, de la Ley tributaria polaca, sobre la responsabilidad del Sr. Macikowski como obligado al pago del impuesto, al no haber abonado el IVA devengado por la venta del inmueble. Según la autoridad tributaria, ya en noviembre de 2007 debió haber preparado la liquidación del impuesto sobre la operación y haber liquidado entonces el impuesto en nombre del sujeto pasivo vendedor del inmueble. Finalmente, en septiembre de 2009 el Sr. Macikowski informó a la autoridad tributaria del pago del impuesto por él realizado.

21. El Sr. Macikowski impugnó ante el Director de la Agencia Tributaria de Gdansk la resolución relativa a su responsabilidad como obligado al pago del impuesto, después de que, pese a su recurso, dicha resolución fuera confirmada por la autoridad tributaria. Entre otros argumentos, alegó que no había podido disponer del producto de la venta del inmueble en subasta, pues dicha cantidad se encontraba depositada en la cuenta de depósitos del juzgado. Hasta tanto el juzgado no confirmó en firme el plan de reparto presentado por él a finales de octubre de 2008, no estuvo en disposición de abonar el impuesto.

22. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Superior Administrativo), que ahora debe conocer del asunto, alberga dudas sobre la compatibilidad de las mencionadas disposiciones polacas con el Derecho de la Unión y, el 16 de septiembre de 2013, planteó las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) A la luz del sistema del impuesto sobre el valor añadido basado en la Directiva IVA, en particular, de los artículos 9 y 193 en relación con el artículo 199, apartado 1, letra g), ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA, que introduce excepciones a los principios generales del impuesto sobre el valor añadido, sobre todo en relación con los sujetos jurídicos obligados a liquidar y recaudar el impuesto, mediante la creación de la figura del obligado al pago, es decir, de un sujeto jurídico obligado a determinar en

nombre del sujeto pasivo la cuota del impuesto, a cobrarla de tal sujeto pasivo y a ingresarla dentro de un plazo determinado a favor de la autoridad tributaria?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

a) A la luz del principio de proporcionalidad como principio general del Derecho de la Unión, ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA, con arreglo al cual, en particular, el impuesto que grava la entrega de inmuebles mediante la ejecución forzosa de bienes propiedad del deudor o que se encuentran en su poder contraviniendo la legislación aplicable es liquidado, recaudado y abonado por el agente judicial encargado de llevar a cabo la ejecución forzosa y que responde en concepto de obligado al pago del impuesto en caso de que éste no sea satisfecho?

b) A la luz de los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y del principio de neutralidad derivado de la misma, ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley sobre el IVA, que da lugar a que el obligado al pago que allí se menciona esté obligado a liquidar, recaudar y abonar el impuesto sobre el valor añadido que grava la entrega de bienes que son propiedad del sujeto pasivo o que se encuentran en su poder contraviniendo la legislación aplicable, en el período impositivo aplicable al sujeto pasivo y por el importe resultante de restar al precio obtenido de la venta del bien el impuesto sobre el valor añadido al correspondiente tipo impositivo, pero sin descontar el importe del impuesto soportado por el sujeto pasivo desde el inicio del período impositivo hasta la fecha de su recaudación?»

23. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el Sr. Macikowski, la República de Polonia y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 4 de septiembre de 2014 han intervenido el Director de la Agencia Tributaria de Gdansk, la República de Polonia y la Comisión.

IV. **Apreciación jurídica**

24. Para entender el presente procedimiento es fundamental distinguir dos ámbitos diferentes de las obligaciones del agente judicial con arreglo a la legislación polaca.

25. Por un lado, con arreglo al artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA y al artículo 8 de la Ley tributaria polaca, en relación con la subasta forzosa, el agente judicial debe liquidar la deuda tributaria del sujeto pasivo, obtener de éste su importe y abonarlo a la autoridad tributaria en el plazo fijado. Por lo tanto, el agente judicial ha de hacerse cargo de los fondos del sujeto pasivo para satisfacer la deuda tributaria de éste (en lo sucesivo, «obligación de recaudación»).

26. Por otro lado, en algunos casos existe también una responsabilidad propia del agente judicial en relación con el impuesto. En concreto, si el agente judicial no cumple con su obligación de recaudación, con arreglo al artículo 30, apartados 1 y 3, de la Ley tributaria polaca, debe pagar el IVA con su propio patrimonio (en lo sucesivo, «responsabilidad»).

A. *Sobre la obligación de recaudación*

27. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en primer lugar, si las disposiciones de la Directiva IVA se oponen a la obligación de recaudación del agente judicial.

1. Sobre los artículos 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA

28. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si las disposiciones polacas controvertidas son compatibles con los artículos 193 y 199, apartado 1,

letra g), de la Directiva IVA.

29. Conforme a la regla general del artículo 193 de la Directiva IVA, es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes gravada. Pero esta disposición establece que también puede ser deudora del impuesto «otra persona» en aplicación de los artículos 194 a 199 y 202 de la Directiva IVA. Una de estas excepciones es la del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, que faculta a los Estados miembros, en caso de entrega de bienes inmuebles en un procedimiento obligatorio de liquidación, para disponer que la persona deudora del IVA sea el adquirente del inmueble, siempre que sea sujeto pasivo.

30. El Sr. Macikowski considera que en los artículos 193 a 205 de la Directiva IVA se establece taxativamente quién debe pagar el impuesto, y los Estados miembros sólo pueden recurrir a las personas allí mencionadas para el pago del impuesto. Afirma que el agente judicial de una subasta forzosa no está contemplado en ninguna de esas disposiciones.

31. Sin embargo, esta argumentación pasa por alto que se ha de distinguir entre un sujeto pasivo y una persona que, como el «obligado al pago» del Derecho polaco, sólo tiene el deber de recaudar el IVA adeudado por el sujeto pasivo. Los artículos 193 a 205 de la Directiva IVA sólo regulan quién es el sujeto pasivo.

32. Pero las disposiciones polacas sobre la obligación de recaudación no convierten al agente judicial en sujeto pasivo. Únicamente viene obligado a abonar, con los fondos del deudor cuyo patrimonio se está ejecutando, su deuda tributaria en relación con una única operación. El deudor del impuesto en el caso de entrega de un bien inmueble mediante subasta forzosa sigue siendo el deudor de la ejecución, como transmitente (de la exposición del órgano judicial remitente no se desprende otra cosa). Por lo tanto, las disposiciones polacas relativas a la obligación de recaudación del agente judicial tampoco se apartan de los artículos 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.

33. En consecuencia, el artículo 193, en relación con el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, no se opone a una disposición nacional con arreglo a la cual, en caso de entrega de un bien inmueble mediante una subasta forzosa, corresponda al agente judicial interviniente la liquidación, recaudación y abono del IVA devengado por el deudor del impuesto.

2. Sobre el artículo 204 de la Directiva IVA

34. Pero además el Sr. Macikowski alega que el artículo 204 de la Directiva IVA se opone a la normativa polaca controvertida, pues ésta convierte al agente judicial *ope legis* en representante fiscal, no estando este caso previsto en el artículo 204 de la Directiva IVA.

35. Con arreglo al artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden permitir que se nombre un representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto, cuando el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en que se devengue el IVA. Con arreglo al párrafo segundo de la disposición, el sujeto pasivo sólo puede estar *obligado* a nombrar a un representante fiscal cuando no exista con el país de establecimiento ningún convenio de asistencia mutua, algo que no sucede en el seno de la Unión. Tal y como se desprende del séptimo considerando de la Directiva 2000/65/CE, (3) en que se basa el artículo 204, el representante fiscal, bien asume la condición de deudor del impuesto en lugar del sujeto pasivo, o bien actúa sólo como su mandatario. Por lo tanto, su representante fiscal interviene frente al Tesoro Público como interlocutor nacional en caso de que el sujeto pasivo esté establecido en el extranjero. (4)

36. La disposición del artículo 204 de la Directiva IVA se introdujo con el objeto de simplificar el

régimen del IVA haciendo que los Estados miembros, al contrario de lo que sucedía con la legislación anterior, ya no puedan obligar a los sujetos pasivos establecidos en el mercado interior a nombrar un representante fiscal. (5) Y, no menos importante, con ello se eliminó también un obstáculo para acceder al mercado. Por lo tanto, el artículo 204 evita que los operadores económicos establecidos en la Unión no puedan cumplir con sus obligaciones en materia del IVA directamente frente a las autoridades tributarias extranjeras y tengan que hacerlo por mediación de un representante. (6)

37. Pero, en el presente caso, por la obligación de recaudación, el agente judicial no se convierte en un representante fiscal en el sentido del artículo 204 de la Directiva IVA: no adquiere él mismo, como ya hemos visto, (7) la condición de deudor del impuesto, ni tampoco actúa como apoderado general del sujeto pasivo. La obligación de recaudación del agente judicial se refiere tan sólo a una única operación sujeta. Pero el agente judicial no representa al sujeto pasivo frente a las autoridades tributarias nacionales en todos sus asuntos relativos al IVA. Por lo demás, no se puede discernir en qué sentido la obligación de recaudación del agente judicial puede ser contraria al objetivo del artículo 204, pues no impone ningún deber especial para los sujetos pasivos extranjeros.

38. En conclusión, tampoco el artículo 204 de la Directiva IVA se opone a la obligación de recaudación del agente judicial.

3. Sobre la necesidad de habilitación por el Derecho de la Unión

39. No obstante, con esto no queda aclarada la compatibilidad de la normativa controvertida con la Directiva IVA. En efecto, como acertadamente ha alegado la Comisión, la legislación polaca impone a los agentes judiciales obligaciones en materia del IVA que no están previstas en dicha Directiva.

40. Probablemente, existen en la actualidad casos en que la deuda tributaria no la satisfaga el deudor del impuesto en sentido estricto, sin que para ello exista ni sea necesaria una base jurídica propia en la Directiva IVA. Por ejemplo, los representantes legales de una persona jurídica o los administradores en un procedimiento concursal, por el hecho mismo de la representación o administración de un sujeto de Derecho obligado a pagar el IVA, deben velar por la satisfacción de su deuda tributaria. Para ello, sin duda alguna, no es necesaria ninguna habilitación por parte de la Directiva IVA, ya que tales obligaciones corresponden al Derecho civil, no armonizado.

41. Pero en el presente caso la obligación de recaudación del agente judicial se basa en un deber específico de naturaleza tributaria con arreglo al cual se debe satisfacer puntualmente una deuda tributaria en relación con una operación concreta, y no en un poder de representación de carácter general. A este respecto, sin embargo, el artículo 206, primera frase, de la Directiva IVA ya dispone que el IVA debe ser abonado por el deudor del impuesto. Por este motivo, si un Estado miembro desea recurrir a otra persona aparte del deudor del impuesto para que abone el IVA en virtud de una obligación de recaudación como la del presente caso, es precisa una habilitación por parte de la Directiva IVA.

a) El artículo 273 de la Directiva IVA

42. El artículo 273 de la Directiva IVA podría constituir tal base legal para la presente obligación de recaudación. Con arreglo a dicha disposición, los Estados miembros están facultados para establecer, aparte de las disposiciones de la Directiva IVA, otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, según el tenor de la norma, el establecimiento de esas obligaciones no debe obstaculizar los intercambios entre los Estados miembros ni generar una diferencia de trato entre

las operaciones interiores y las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos. Asimismo, con arreglo al artículo 273, párrafo segundo, no se puede utilizar la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las ya fijadas en la Directiva IVA.

43. La obligación de recaudación del agente judicial es una de las contempladas en el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA. Con ella se pretende asegurar el pago del impuesto correspondiente a una entrega de bienes efectuada mediante subasta forzosa. Así se contribuye al objetivo mencionado en la disposición de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, pues en tal situación resulta dudoso que vaya a abonar el IVA el propio deudor del impuesto, es decir, el vendedor del inmueble.

44. Además, no parece que la actividad del agente judicial perjudique a los intercambios entre los Estados miembros o que genere una diferencia de trato entre las operaciones interiores y extranjeras. Asimismo, en caso de que el agente judicial estuviese obligado a emitir también una factura con liquidación del IVA por la entrega, ello no constituiría una obligación suplementaria prohibida por el artículo 273, párrafo segundo, de la Directiva IVA, pues la actual obligación de facturación únicamente compete al agente judicial, pero no se complementa con otras exigencias.

45. Es cierto que el Tribunal de Justicia, en la sentencia *Federation of Technological Industries* y otros, relativa a la disposición precedente del artículo 273 de la Directiva IVA, declaró que ésta no permite imponer obligaciones suplementarias a personas distintas de «los deudores del IVA [y de] las personas consideradas solidariamente responsables del pago» con arreglo a la Directiva. (8) Por lo tanto, el artículo 273 de la Directiva IVA no permite imponer obligaciones a personas que, como el agente judicial, no son deudores del impuesto. Sin embargo, en posteriores sentencias el Tribunal de Justicia ha interpretado de forma más amplia el ámbito de aplicación de dicha disposición. Así, recientemente también ha examinado en este contexto obligaciones impuestas a sujetos pasivos que solamente invocan un derecho a deducción del impuesto soportado, pero que no son deudores del impuesto respecto a las operaciones en cuestión. (9) Según la nueva jurisprudencia, también las medidas que se exigen al sujeto pasivo aun antes de comenzar a ejercer una actividad económica efectiva pueden considerarse comprendidas en el artículo 273. (10)

46. Aunque se considerase que sólo se pueden imponer obligaciones a los sujetos pasivos con arreglo al artículo 273, este requisito se cumpliría en el presente caso, pues al agente judicial le incumbe no sólo la obligación de recaudación respecto a la deuda tributaria del vendedor del inmueble, sino que, según informa el órgano jurisdiccional remitente, él mismo también es sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, al realizar prestaciones de servicios sujetas mediante la ejecución de subastas forzosas.

47. Por lo tanto, el artículo 273 de la Directiva IVA constituye una base jurídica válida para la obligación de recaudación del agente judicial.

b) Proporcionalidad

48. No obstante, queda por comprobar si la normativa satisface también el principio de proporcionalidad.

49. En el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, de conformidad con el principio de proporcionalidad, 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 de que se trate. (11) En este sentido, las medidas adoptadas sobre la base del artículo 273 de la

Directiva IVA no pueden ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el impuesto de manera exacta y de evitar el fraude. (12)

50. En lo que se refiere a la necesidad de la obligación de recaudación, es cierto que, en el caso de entregas de bienes inmuebles mediante subasta forzosa, los Estados miembros en principio pueden invertir la deuda tributaria, con arreglo al artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, evitando así que sea el vendedor quien la liquide. Sin embargo, tal medida no constituye, de por sí, un medio igualmente adecuado para alcanzar el objetivo perseguido por la obligación de recaudación, pues la disposición sólo es aplicable a las entregas realizadas a destinatarios que sean sujetos pasivos.

51. En cualquier caso, las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente arrojan dudas sobre la proporcionalidad. De acuerdo con las mismas, el agente judicial sólo puede cumplir debidamente con sus obligaciones de común acuerdo con el juzgado competente para la subasta forzosa, y éste debe liberar primero el producto de la venta, lo que, sin embargo (según informa el órgano jurisdiccional remitente), no siempre sucede dentro del plazo fijado por la legislación tributaria para que el agente judicial abone el impuesto. El juzgado solamente actúa con arreglo a las normas procesales civiles, y no tiene el deber de tener en cuenta las obligaciones del agente judicial en cuanto a la liquidación del IVA.

52. La República de Polonia rebate con vehemencia la exposición del órgano judicial remitente según la cual el agente judicial no siempre puede cumplir en plazo con sus obligaciones. No corresponde, empero, al Tribunal de Justicia resolver esta contradicción, que se refiere a la legislación nacional. En el marco del reparto de competencias entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales, se ha de tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo define la resolución de remisión. (13) No obstante, atendiendo a su exposición, la imposición de la obligación de recaudación sólo podrá calificarse de proporcionada si un agente judicial que actúe con la debida diligencia está objetivamente en condiciones de cumplir con sus obligaciones. No será así si se lo impide la actuación de un tercero sobre el cual él no tiene influencia, como puede ser un juzgado. Por lo tanto, una obligación imposible de cumplir nunca puede considerarse una medida adecuada para alcanzar eficazmente los objetivos con ella perseguidos.

53. Por lo tanto, sobre la base del artículo 273 de la Directiva IVA los Estados miembros pueden disponer una obligación de recaudación como la aquí controvertida, siempre que un agente judicial que actúe con la debida diligencia pueda realmente cumplir con esa obligación.

4. Respuesta a la primera cuestión prejudicial

54. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Directiva IVA no se opone a una disposición nacional con arreglo a la cual, en caso de entrega de un bien inmueble mediante una subasta forzosa, corresponda al agente judicial interviniente la liquidación, recaudación y abono del IVA devengado, siempre que al agente judicial no le impida cumplir con sus obligaciones la actuación de un tercero sobre el cual él no tenga influencia.

B. *Sobre la responsabilidad*

55. La segunda cuestión prejudicial [cuestión 2) a)] se refiere a la responsabilidad del agente judicial. Si éste no cumple con su obligación de recaudación, responde del impuesto con todo su patrimonio. En esencia, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si esta norma satisface las exigencias que se derivan del principio de proporcionalidad.

1. Fundamento jurídico

56. Para responder a esta cuestión procede aclarar, en primer término, si la responsabilidad impuesta al agente judicial tiene fundamento en la Directiva IVA.

57. La República de Polonia y la Comisión ven en el artículo 273 de la Directiva IVA la base jurídica de esta responsabilidad.

58. Sin embargo, es el artículo 205 de la Directiva IVA el que regula la responsabilidad de un tercero por un impuesto ajeno. Conforme a dicha disposición, en particular en la presente situación del artículo 193, los Estados miembros pueden «disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA». Es lo que sucede cuando el agente judicial responde con su propio patrimonio de la deuda tributaria del deudor cuyo patrimonio se ejecuta, en caso de que aquél no cumpla con su obligación de recaudación.

59. En la vista oral, la República de Polonia y la Comisión niegan, sin embargo, la aplicabilidad del artículo 205 de la Directiva IVA, pues afirman que no estamos ante una situación en que el Tesoro Público pueda dirigirse *alternativamente* al agente judicial o al deudor del impuesto, es decir, al vendedor sujeto pasivo. Si el impuesto no ha sido recaudado o abonado en plazo, afirman que las autoridades tributarias sólo pueden reclamar al agente judicial.

60. Esta alegación da a entender que la responsabilidad por la deuda tributaria se transfiere en exclusiva al agente judicial. Pero, si fuera así, el Derecho polaco estaría infringiendo los artículos 193 a 205 de la Directiva IVA, disposiciones que regulan taxativamente quién es el deudor del impuesto frente al Tesoro Público, y no contemplan ningún caso en que se pueda eximir *a posteriori* a un transmitente de la deuda tributaria que le incumbe en virtud del artículo 193 de la Directiva IVA, por el hecho de que un tercero asuma la responsabilidad en un caso determinado. Por lo tanto, en el presente caso el transmitente *no puede* quedar exonerado de su responsabilidad por la deuda tributaria.

61. No obstante, de la información del órgano jurisdiccional remitente no se desprende en modo alguno que, con arreglo al Derecho polaco, la deuda tributaria del transmitente se extinga en caso de responsabilidad del agente judicial. En consecuencia, si se materializa el supuesto de hecho del que nace la responsabilidad, el agente judicial deberá ser considerado como un deudor más del impuesto.

62. Por lo tanto, la normativa polaca sobre la responsabilidad del agente judicial en principio está admitida por el artículo 205 de la Directiva IVA.

2. Proporcionalidad

63. No obstante, al ejercer la facultad que les confiere el artículo 205 de la Directiva IVA, los Estados miembros deben respetar, en particular, el principio de proporcionalidad. Por lo tanto, cuando adoptan medidas que, en virtud de dicha disposición, pretenden preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no puede irse más allá de lo necesario para dicho fin. (14) Excede ese límite la imposición de una responsabilidad objetiva, (15) pues, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe considerarse desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a una persona la pérdida de ingresos fiscales, aunque sea causada por actos de tercero responsable en los que él no tiene influencia alguna. (16)

64. Según la argumentación de la República de Polonia, el agente judicial es un funcionario y, por tanto, una persona de confianza pública. Por lo tanto, es lógico que se espere de él una

especial diligencia cuando, en el ejercicio de sus actividades, recaude impuestos para el Tesoro Público. Esto también justifica que se impongan elevadas exigencias a la responsabilidad del agente judicial y, en caso de incumplir sus obligaciones, se le exija que responda con su propio patrimonio.

65. Sin embargo, como ya he expuesto, (17) según la información del órgano jurisdiccional remitente no se descarta que el agente judicial, por razones que escapan a su responsabilidad, se vea impedido para abonar el impuesto en el plazo fijado. También en tales casos puede tener que responder, de manera que el agente judicial tendría que asumir una responsabilidad ajena sin haber actuado de forma culpable. Pero la normativa polaca controvertida sólo podrá calificarse de proporcionada si la responsabilidad del agente judicial se vincula a una actuación que le sea personalmente reprochable.

3. Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

66. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de proporcionalidad no se opone a una disposición nacional con arreglo a la cual un agente judicial que esté obligado a liquidar, recaudar y abonar el impuesto que grava la entrega de inmuebles mediante una ejecución forzosa, en caso de no cumplir con esa obligación debe responder con todo su patrimonio, salvo que el incumplimiento lo haya causado la actuación de un tercero sobre el cual no tiene influencia alguna.

C. *Sobre la consideración del impuesto soportado*

67. Por último, con su tercera cuestión [cuestión 2) b)] el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar, si la Directiva IVA se opone a la obligación de recaudación del agente judicial cuando éste debe abonar la deuda tributaria devengada por la entrega del bien inmueble, sin poder deducir el impuesto soportado por el transmitente desde el inicio del período impositivo hasta la fecha de recaudación del impuesto.

68. Tal y como expone el órgano jurisdiccional remitente, el no tener en cuenta el impuesto soportado sería incompatible con los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y con el principio de neutralidad fiscal.

69. Del artículo 206 de la Directiva IVA se deduce que el deudor del impuesto, en el momento de presentar la declaración (regulada con detalle en los artículos 250 y 252) sólo tiene que pagar el importe del IVA minorado por el impuesto soportado. De igual manera, cuando el agente judicial ha satisfecho una deuda tributaria ajena, en principio ha de tener la posibilidad de compensar el importe del impuesto que debe pagar con el impuesto soportado. Dependiendo del caso, realmente tendría que pagar una cantidad inferior o incluso nada, lo que le permitiría al mismo tiempo reducir el alcance de su responsabilidad.

70. No obstante, con arreglo al artículo 206, segunda frase, de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer pagos a cuenta del IVA. A este respecto estoy de acuerdo con la República de Polonia en que el impuesto abonado por el agente judicial por una única operación puede ser considerado como un pago anticipado en ese sentido, y éste puede tenerse en cuenta posteriormente, al presentar el transmitente la declaración del impuesto por el período impositivo de que se trate.

71. No estoy de acuerdo con el Sr. Macikowski cuando responde que, al configurar las modalidades de pago anticipado, los Estados miembros no tienen plena libertad, y se remite a este respecto a la sentencia Balocchi. (18) La aplicación de las disposiciones nacionales de que se trataba en dicho asunto habría podido tener la consecuencia contraria al Derecho de la Unión

de que los sujetos pasivos hubiesen de abonar el IVA por operaciones futuras. (19) En el presente caso, en cambio, el pago del IVA se produce por una operación que ya ha tenido lugar, la entrega de un bien inmueble.

72. Además, la no consideración del impuesto soportado no es contraria al principio de neutralidad fiscal. Conforme a este principio, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. (20) Pero, como ha aclarado el Tribunal de Justicia, se trata de un principio de interpretación que carece de fuerza supralegislativa. (21) La facultad de los Estados miembros de establecer pagos anticipados se desprende expresamente del artículo 206, segunda frase, de la Directiva IVA.

73. Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un agente judicial que está obligado a liquidar, recaudar y abonar el impuesto que grava la entrega de inmuebles mediante una ejecución forzosa debe abonar dicho impuesto sin deducir el impuesto soportado desde el principio del período impositivo.

V. Conclusión

74. A tenor de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a la cuestión prejudicial del Naczelný Sąd Administracyjny:

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no se opone a una disposición nacional con arreglo a la cual, en caso de entrega de un bien inmueble mediante una subasta forzosa, se impone al agente judicial interviniente la obligación de liquidar, recaudar y abonar el IVA devengado, sin deducir el impuesto soportado desde el principio del período impositivo, y, en caso de no cumplir esa obligación debe responder con todo su patrimonio, salvo que el incumplimiento lo haya causado la actuación de un tercero sobre el cual no tiene influencia alguna.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – DO L 347, p. 1.

3 – Directiva del Consejo de 17 de octubre de 2000 por la que se modifica la Directiva 77/388/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 269, p. 44).

4 – Véase la sentencia *Athesia Druck* (C-1/08, EU:C:2009:108), apartado 34, en relación con el artículo 2, apartado 3, de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40).

5 – Véanse los considerandos cuarto y séptimo de la Directiva 2000/65 (citada en la nota 3).

6 – Véanse, en este sentido, las sentencias *Comisión/Finlandia* (C-249/05, EU:C:2006:411), apartado 46, y *Comisión/Francia* (C-624/10, EU:C:2011:849), apartado 36.

7 – Véase el punto 32 de las presentes conclusiones.

8 – C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 44, en relación con el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de

las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/1 p. 54).

9 – Véanse las sentencias Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 49 a 51; Klub (C?153/11, EU:C:2012:163), apartados 34, 50 y 51, y Mahagében y Dávid (C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373), apartados 57 a 59. Véase también, más antigua, la sentencia Gabalfrisa y otros (C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145), apartados 52 a 54.

10 – Véase la sentencia Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartados 29 y 30.

11 – Véanse las sentencias Molenheide y otros (C?286/94, C?340/95, C?401/95 y C?47/96, EU:C:1997:623), apartado 46; Teleos y otros (C?409/04, EU:C:2007:548), apartado 52; X (C?84/09, EU:C:2010:693), apartado 36, y BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), apartado 30.

12 – Sentencias Gabalfrisa y otros (EU:C:2000:145), apartado 52; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454), apartado 26; Ablessio (EU:C:2013:168), apartado 30, y Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69), apartado 43.

13 – Véase, por ejemplo, la sentencia Oberbank y otros (C?217/13 y C?218/13, EU:C:2014:2012), apartado 52 y la jurisprudencia allí citada.

14 – Véanse las sentencias Federation of Technological Industries y otros (EU:C:2006:309), apartados 29 y 30, y Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartados 20 a 22.

15 – Véanse las sentencias Federation of Technological Industries y otros (EU:C:2006:309), apartado 32, y Mahagében y Dávid (EU:C:2012:373), apartado 48.

16 – Véase la sentencia Vlaamse Oliemaatschappij (EU:C:2011:871), apartado 24.

17 – Véase el punto 51 de las presentes conclusiones.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – EU:C:1993:846, apartado 27.

20 – Véanse, por ejemplo, las sentencias Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), apartado 47, y NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669), apartado 27 y la jurisprudencia allí citada.

21 – Sentencia Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), apartado 45.