

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 12 de septiembre de 2024 (*)

« Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 273 y 395 — Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 — Lucha contra el fraude en el IVA — Mecanismo de pago fraccionado — Cuenta del IVA del sujeto pasivo en situación de concurso — Transferencia de los fondos depositados en esa cuenta a solicitud del administrador concursal »

En el asunto C-709/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 22 de septiembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2022, en el procedimiento entre

Syndyk Masy Upadłości A

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. N. Wahl, en funciones de Presidente de Sala, y el Sr. J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por la Sra. K. Tudrujek;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y las Sras. K. Herrmann y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 11 de abril de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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), de la Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se autoriza a Polonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2019, L 51, p. 19), de los artículos 17, apartado 1, 41, apartado 1, 51, apartado 1, y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») y de los artículos 2 TUE y 4 TUE, apartado 3, así como de los principios de proporcionalidad, de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de seguridad jurídica.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Syndyk Masy Upadłości A (administrador concursal A; en lo sucesivo, «administrador concursal A») y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Agencia Tributaria de Breslavia, Polonia; en lo sucesivo, «Director de la Agencia Tributaria») en relación con la decisión de este último de no autorizar la liberación de los fondos depositados en la cuenta del IVA de un sujeto pasivo en concurso de acreedores.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 A tenor del artículo 206 de la Directiva 2006/112:

«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.»

4 El artículo 226 de dicha Directiva establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]».

5 El artículo 273 de la citada Directiva dispone:

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

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

6 El artículo 395, apartado 1, de la misma Directiva está redactado como sigue:

«El Consejo [de la Unión Europea], por unanimidad y a propuesta de la Comisión [Europea], podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.»

Reglamento (UE) 2015/848

7 A tenor del artículo 1, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia (DO 2015, L 141, p. 19):

«El presente Reglamento se aplicará a los procedimientos colectivos públicos, incluidos los procedimientos provisionales, regulados en la legislación en materia de insolvencia y en los que, a efectos de rescate, reestructuración de la deuda, reorganización o liquidación,

- a) se desapodere a un deudor total o parcialmente de sus bienes y se nombre a un administrador concursal;
- b) los bienes y negocios de un deudor se sometan a control o supervisión judicial, o
- c) un órgano jurisdiccional acuerde, o se establezca por ministerio de la ley, una suspensión temporal de los procedimientos de ejecución individual para facilitar las negociaciones entre el deudor y sus acreedores, siempre que los procedimientos en los que se acuerde la suspensión prevean medidas adecuadas para proteger al conjunto de los acreedores y, en caso de que no se alcance un acuerdo, sean previos a uno de los procedimientos a los que hacen referencia las letras a) o b).»

Decisión de Ejecución 2019/310

8 La Decisión de Ejecución 2019/310 fue adoptada, como se desprende de su exposición de motivos, sobre la base del Tratado FUE y de la Directiva 2006/112, en particular, del artículo 395, apartado 1, de esta última.

9 Los considerandos 1, 3, 4, 7, 9, 11 y 12 de la Decisión de Ejecución 2019/310 enuncian:

«(1) Mediante carta registrada en la Comisión el 15 de mayo de 2018, Polonia solicitó autorización para introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva [2006/112] para aplicar un mecanismo de pago fraccionado (en lo sucesivo, “medida especial”). La medida especial debe exigir la inclusión de una mención especial, según la cual, el [IVA] debe abonarse en la cuenta del IVA bloqueada del proveedor en las facturas expedidas en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, que en Polonia suelen estar sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y a la responsabilidad solidaria. [...]

[...]

(3) Polonia ya ha adoptado numerosas medidas para combatir el fraude. Ha introducido, en particular, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y de la responsabilidad solidaria del proveedor y del comprador, el formulario de auditoría normalizado, el endurecimiento de las normas para el registro y la baja en el registro a efectos del IVA de los sujetos pasivos, el aumento del número de auditorías. No obstante, Polonia considera que tales medidas son insuficientes para impedir el fraude del IVA.

(4) Polonia considera que la aplicación de la medida especial eliminará el fraude del IVA. Dado que, de acuerdo con el mecanismo de pago fraccionado, el importe del IVA depositado en una cuenta del IVA separada de un sujeto pasivo puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, en concreto para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria, o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores, existen mayores garantías de que las autoridades tributarias perciban íntegramente la cuota del IVA que los sujetos pasivos deben transferir al Tesoro Público polaco.

[...]

- (7) En caso de que el impuesto soportado exceda del impuesto repercutido y que ese importe excedentario sea indicado por el proveedor en la declaración del IVA como importe del IVA a reembolsar, su devolución se efectuará en un plazo de 60 días en la cuenta ordinaria del proveedor. Sin embargo, Polonia ha informado a la Comisión de que para las operaciones cubiertas por la medida especial, a petición de un proveedor que disponga de una cuenta del IVA bloqueada, la devolución tendrá lugar en un plazo de 25 días.

[...]

- (9) La medida especial será aplicable a todos los proveedores, incluidos aquellos no establecidos en Polonia, que deberán disponer de una cuenta bancaria gestionada con arreglo a la legislación bancaria polaca. A este respecto, las autoridades polacas han asegurado que los proveedores no incurrirán en costes adicionales derivados de la obligación de apertura de una cuenta bancaria en Polonia, ya que podrán abrirla y mantenerla de forma gratuita a los fines de pago del IVA.

[...]

- (11) En opinión de la Comisión, la medida especial aplicada a las entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude puede aportar resultados eficaces en la lucha contra el fraude en materia de IVA. [...]

- (12) Habida cuenta de la novedad y del amplio ámbito de aplicación de la medida especial, es importante garantizar el necesario seguimiento. En particular, dicho seguimiento debe concentrarse en la incidencia de la medida sobre el nivel de fraude en materia de IVA y su impacto sobre los sujetos pasivos, especialmente en lo que respecta a la devolución del IVA, la carga administrativa, los costes en que incurrirán dichos sujetos pasivos. Por lo tanto, Polonia debe presentar un informe sobre el impacto de la medida dieciocho meses después de la entrada en vigor de la medida nacional en su territorio.»

- 10 El artículo 1 de dicha Decisión de Ejecución dispone:

«Como excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva [2006/112], se autoriza a Polonia a introducir un requisito especial, según el cual el IVA deberá pagarse en la cuenta bancaria del IVA separada y bloqueada que el proveedor haya abierto en Polonia en relación con las facturas expedidas respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos enumeradas en el anexo de la presente Decisión, cuando los pagos de las entregas y prestaciones se realicen mediante transferencias bancarias electrónicas.»

- 11 A tenor de su artículo 3, párrafo segundo, la mencionada Decisión de Ejecución era aplicable del 1 de marzo de 2019 al 28 de febrero de 2022.

- 12 La Decisión de Ejecución (UE) 2022/559 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 en lo que respecta a la autorización concedida a Polonia para continuar aplicando la medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2022, L 108, p. 51), prorrogó la autorización concedida mediante la Decisión de Ejecución 2019/310 hasta el 28 de febrero de 2025.

Derecho polaco

Ley del IVA

- 13 El artículo 106e, apartado 1, punto 18a, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2021, posición 685), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Las facturas cuyo importe total supere la cantidad de 15 000 [eslotis polacos (PLN)] o su equivalente en moneda extranjera y que tengan por objeto las entregas de bienes o prestaciones de servicios en favor del sujeto pasivo a las que se refiere el anexo n.º 15 de la Ley deben incluir la mención “mecanismo de pago fraccionado [...]”».

14 El artículo 108a de dicha Ley dispone:

«1. Los sujetos pasivos que hayan recibido una factura en la que conste la cuota del impuesto podrán utilizar el mecanismo de pago fraccionado al pagar el importe debido resultante de dicha factura.

1a. Al pagar el importe por los bienes o los servicios adquiridos mencionados en el anexo n.º 15 de la Ley, documentados mediante una factura cuyo importe total supere la cantidad de 15 000 PLN o su equivalente en moneda extranjera, los sujetos pasivos deberán utilizar el mecanismo de pago fraccionado. [...]

[...]

2. El mecanismo de pago fraccionado consiste en que:

- 1) el pago del importe correspondiente a la totalidad o a una parte de la cuota del impuesto resultante de la factura recibida se ingresará en la cuenta del IVA;
- 2) el pago de la totalidad o de una parte del importe correspondiente al valor neto de la venta resultante de la factura recibida se ingresará en una cuenta bancaria o en una cuenta de una caja cooperativa de ahorros y crédito, asociada a una cuenta del IVA, o se liquidará de otro modo.»

15 A tenor del artículo 108b de la mencionada Ley:

«1. A solicitud del sujeto pasivo, el Director de la Administración Tributaria expedirá, mediante resolución, la autorización para transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA indicada por el sujeto pasivo a la cuenta bancaria o a la cuenta de una caja cooperativa de ahorros y crédito indicada por este, asociada a esa cuenta del IVA.

[...]

3. El Director de la Administración Tributaria dictará una resolución en el plazo de sesenta días desde la recepción de la solicitud. [...]

[...]

5. El Director de la Administración Tributaria denegará, mediante resolución, la autorización para transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA:

- 1) cuando el sujeto pasivo tenga deudas en concepto de los impuestos y derechos mencionados en el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de la [ustawa — Prawo bankowe (Ley Bancaria)] de 29 de agosto de 1997 [(Dz. U. de 1997, n.º 140, posición 939), en su versión modificada (en lo sucesivo, “Ley Bancaria”)], por el importe correspondiente a dicha deuda y a los intereses de demora, en la fecha de la resolución;
- 2) cuando existan indicios razonables para temer:
 - a) que la obligación tributaria en concepto de los impuestos y derechos mencionados en el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de [la Ley Bancaria] no se cumplirá, en particular cuando el contribuyente no pague de forma persistente los impuestos adeudados o adopte medidas consistentes en la cesión de activos que puedan obstaculizar o frustrar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o
 - b) que se producirá una deuda en concepto de los impuestos y derechos mencionados en el artículo 62b, apartado 2, punto 2, letra a), de [la Ley Bancaria], o una deuda tributaria

adicional.

[...]»

Ley Bancaria

16 El artículo 62b, apartado 2, de la Ley Bancaria dispone:

«Podrán hacerse cargos en la cuenta del IVA exclusivamente:

[...]

2) para efectuar pagos:

a) en la cuenta de la Administración Tributaria:

- del [IVA], incluido el [IVA] de los bienes importados, del impuesto adicional y de los intereses de demora sobre el [IVA] o sobre el impuesto adicional,
- del impuesto sobre sociedades y de los pagos a cuenta correspondientes, así como de los intereses de demora sobre el impuesto de sociedades o sobre los pagos a cuenta correspondientes,
- del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de los pagos a cuenta correspondientes, así como de los intereses de demora sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre los pagos a cuenta correspondientes,
- del impuesto especial, del pago anticipado del impuesto especial, de los pagos diarios y de los intereses de demora sobre el impuesto especial y sobre el pago anticipado del impuesto especial,
- de los derechos de aduana y los intereses de demora correspondientes,

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 El 28 de junio de 2021, el administrador concursal A solicitó al Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. (Director de la Administración Tributaria de O., Polonia) que transfiriera los fondos depositados en la cuenta del IVA de un sujeto pasivo en situación de concurso a la cuenta de la masa concursal. Alegaba como fundamento de su solicitud que el importe de 104 915 PLN (aproximadamente 23 600 euros) debía transferirse a la cuenta del Ayuntamiento de O. (Polonia) para pagar, en julio de 2021, el impuesto sobre bienes inmuebles que adeudaba dicho sujeto pasivo.

18 Mediante resolución de 26 de agosto de 2021, el Director de la Administración Tributaria de O. denegó esa solicitud.

19 El administrador concursal A recurrió dicha resolución, que el Director de la Administración Tributaria confirmó mediante resolución de 30 de noviembre de 2021.

20 El administrador concursal A interpuso un recurso contra esta última resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

21 Dicho órgano jurisdiccional recuerda que la normativa polaca y, más concretamente, los artículos 106e, apartado 1, y 108a a 108f de la Ley del IVA, así como los artículos 62a a 62e de la Ley Bancaria, establecen un mecanismo de pago fraccionado. Este mecanismo consiste en separar el pago del IVA devengado del pago de la base imponible adeudada. Así, cuando a un proveedor de bienes o a un prestador de servicios le son aplicables las disposiciones sobre el pago fraccionado, está obligado a

mantener, además de su cuenta bancaria ordinaria, una cuenta bancaria separada y bloqueada a efectos del IVA. Esta cuenta se utiliza exclusivamente para cobrar el IVA abonado por sus clientes y para abonar el IVA a sus propios proveedores o prestadores, así como para satisfacer otros créditos públicos, pero únicamente en favor de la Hacienda Pública. El órgano jurisdiccional remitente señala que en ese caso el adquirente o destinatario abona la base imponible al proveedor o al prestador en una cuenta bancaria ordinaria, mientras que el IVA devengado por la entrega de los bienes o la prestación de los servicios se abona en la cuenta bancaria bloqueada a efectos del IVA de la que es titular dicho proveedor o prestador. Esta forma de pago es resultado, únicamente, de la voluntad del ordenante y no es automática. La liberación de los fondos depositados en la cuenta del IVA de un sujeto pasivo requiere la autorización de la autoridad tributaria.

- 22 El órgano jurisdiccional remitente señala que el legislador polaco estableció el mecanismo de pago fraccionado de conformidad con la Decisión de Ejecución 2019/310, mediante la cual el Consejo autorizó a la República de Polonia a introducir, para el período comprendido entre el 1 de marzo de 2019 y el 28 de febrero de 2022, una medida especial de excepción al artículo 226 de la Directiva 2006/112.
- 23 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la Decisión de Ejecución 2019/310 contiene normas diferentes de las incluidas en la Decisión de Ejecución (UE) 2017/784 del Consejo, de 25 de abril de 2017, por la que se autoriza a la República Italiana a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 206 y 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se deroga la Decisión de Ejecución (UE) 2015/1401 (DO 2017, L 118, p. 17).
- 24 En su opinión, a diferencia de la Decisión de Ejecución 2019/310, la Decisión de Ejecución 2017/784 contempla, como excepción al artículo 206 de la Directiva 2006/112, la posibilidad de establecer un sistema nacional en el que el destinatario de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios realice el pago del IVA devengado por estas en una cuenta bancaria separada y bloqueada de la que es titular la Administración tributaria italiana.
- 25 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si una medida nacional que impone al adquirente de un bien o de un servicio la obligación de transferir el IVA devengado al proveedor de ese bien o al prestador de ese servicio a una cuenta bancaria separada y bloqueada, de la que sea titular ese proveedor o prestador de servicios, no constituye una excepción al artículo 206 de la Directiva 2006/112 y, por lo tanto, si dicha medida no requiere ser notificada, con arreglo al artículo 395 de la Directiva. Dicho órgano jurisdiccional afirma que el incumplimiento de la obligación de notificación constituye un vicio de procedimiento y supone la inaplicabilidad de las normas de que se trate, de forma que estas no pueden ser invocadas contra los particulares (véase, en ese sentido, la sentencia de 4 de febrero de 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, apartado 67).
- 26 Según el órgano jurisdiccional remitente, con arreglo al artículo 206 de la Directiva 2006/112, el sujeto pasivo no está obligado a ingresar el IVA después de cada operación gravada que efectúe, sino al término de cada período impositivo. Por lo tanto, el importe neto del IVA al que se refiere la primera frase del citado artículo corresponde a la suma del IVA correspondiente a todas las operaciones gravadas realizadas por el sujeto pasivo durante el período impositivo, del que se deduce el IVA soportado por todas las operaciones realizadas durante dicho período, incluidas las realizadas con anterioridad a las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo. En estas circunstancias, ese sujeto pasivo dispone libremente de los pagos anteriores que haya recibido de sus clientes. Sin embargo, en el caso de una cuenta del IVA como la controvertida en el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, los fondos están bloqueados, y lo están antes del nacimiento de la deuda de IVA frente a las autoridades públicas.
- 27 Es cierto que el artículo 206 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros percibir una cantidad a cuenta del IVA. La expresión «pago a cuenta» significa el pago parcial de una cantidad exigible más tarde, a saber, el importe neto del IVA calculado para todo un período impositivo. Sin embargo, resulta difícil considerar que el importe del IVA pagado por el adquirente de un bien o de un servicio a su proveedor por una operación determinada, como prevé la normativa polaca que establece el mecanismo de pago fraccionado, constituya un pago a cuenta en el sentido del artículo 206 de la

Directiva 2006/112, conforme a la jurisprudencia derivada de la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Adquisiciones intracomunitarias de gasóleo) (C-855/19, EU:C:2021:714), apartado 33. Además, la situación en el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente es diferente de la que fue objeto de la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), en la que se consideró que un agente judicial era un tercero que había abonado el impuesto repercutido y no un proveedor.

- 28 Al órgano jurisdiccional remitente le surgen dudas sobre si la medida nacional controvertida va más allá del objetivo de combatir el fraude del IVA que se desprende de los artículos 273 y 395 de la Directiva 2006/112 y de la Decisión de Ejecución 2019/310.
- 29 En particular, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la obligación de un sujeto pasivo de obtener una autorización de la autoridad tributaria en lo que respecta a la afectación de los fondos depositados en su cuenta del IVA para fines distintos del pago de deudas a la Hacienda Pública, en particular, en beneficio de otro acreedor público, como un ayuntamiento, se inscribe dentro del ámbito de la lucha contra el fraude del IVA.
- 30 En opinión del órgano jurisdiccional remitente, por lo que respecta a los sujetos pasivos en situación de concurso, como es el caso en el asunto del que conoce, es aún más difícil afirmar que la obligación prevista por la medida controvertida tenga por objeto combatir el fraude del IVA, puesto que la autorización para la transferencia de fondos depositados en la cuenta del IVA fue solicitada por un administrador concursal que actuaba bajo el control de un juez concursal.
- 31 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente desea que se aclare si, habida cuenta de que, en el presente asunto, el sujeto pasivo en situación de concurso ya no ejerce una actividad económica y, por tanto, no realiza operaciones que devenguen IVA, y de que el administrador concursal A ha señalado que, desde la declaración del concurso, este sujeto pasivo no tiene deudas pendientes en concepto de IVA, el bloqueo de los fondos en la cuenta del IVA vulnera el principio de neutralidad del IVA.
- 32 Dicho órgano jurisdiccional duda, asimismo, de la conformidad del mecanismo de pago fraccionado con el derecho de propiedad garantizado por el artículo 17 de la Carta.
- 33 En efecto, el legislador polaco no ha regulado los efectos de este mecanismo en el marco de la Ley concursal. En esta situación, es difícil concluir que existen normas claras y precisas que permitan al administrador concursal tramitar el procedimiento de concurso y predecir el comportamiento de las autoridades tributarias.
- 34 Pues bien, con arreglo al artículo 2 TUE, en un Estado de Derecho, los operadores económicos deben poder esperar legítimamente de las autoridades públicas que la injerencia en sus derechos fundamentales sea razonablemente limitada y no tenga en cuenta únicamente los intereses de la Hacienda Pública.
- 35 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Decisión de Ejecución 2019/310], las disposiciones de la Directiva [2006/112], en especial sus artículos 395 y 273, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad en el sentido de que se oponen a una disposición y a una práctica nacionales que, en las circunstancias del litigio de que se trata, impiden que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado) a la cuenta bancaria indicada por [dicho administrador concursal]?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 1, de la Carta —derecho a la propiedad—, en relación con los artículos 51, apartado 1, y 52, apartado 1, de esta, en el sentido de que se oponen a una disposición y a una práctica nacionales que, en las circunstancias del litigio de que se trata, al impedir que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado), provocan, en consecuencia, que

queden bloqueados en la citada cuenta del IVA los fondos financieros que son propiedad de un sujeto pasivo en situación de concurso y, por consiguiente, impiden al administrador concursal cumplir sus obligaciones durante el procedimiento concursal?

- 3) ¿Deben interpretarse el principio del Estado de Derecho resultante del artículo 2 [TUE] y el principio de seguridad jurídica que supone la realización de aquel, el principio de cooperación leal resultante del artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de buena administración resultante del artículo 41, apartado 1, de la Carta, habida cuenta del contexto y de los objetivos de la Decisión [de Ejecución] 2019/310 y de las disposiciones de la Directiva 2006/112, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, al impedir que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo (mecanismo de pago fraccionado), pretende desvirtuar los objetivos de un procedimiento concursal, para el que, según ha determinado el tribunal concursal, tienen competencia los órganos jurisdiccionales polacos a efectos del artículo 3, apartado 1, del Reglamento [2015/848] y, en consecuencia, genera una situación a resultas de la cual, a raíz de la aplicación de una medida nacional inadecuada, se favorece a la Hacienda Pública como acreedor, a expensas del conjunto de los acreedores?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 36 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 273 y 395 de la Directiva 2006/112, la Decisión de Ejecución 2019/310 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que el importe del IVA depositado en una cuenta del IVA separada, de la que dispone un proveedor en una entidad bancaria, puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, a saber, en particular, para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores de bienes o de los prestadores de servicios.
- 37 A este respecto, procede recordar que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 enumera las menciones que deben obligatoriamente constar, a efectos del IVA, en las facturas emitidas conforme a esta Directiva.
- 38 El artículo 395, apartado 1, de dicha Directiva establece que el Consejo podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.
- 39 El Consejo adoptó la Decisión de Ejecución 2019/310 en aplicación de esta última disposición a raíz de una solicitud en este sentido presentada por la República de Polonia a la Comisión.
- 40 A este respecto, del considerando 1 de dicha Decisión de Ejecución resulta que esa «medida especial debe exigir la inclusión de una mención especial, según la cual el impuesto sobre el valor añadido (IVA) debe abonarse en la cuenta del IVA bloqueada del proveedor en las facturas expedidas en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, que en Polonia suelen estar sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y a la responsabilidad solidaria».
- 41 Como se enuncia en los considerandos de la Decisión de Ejecución, la Comisión estimó que la medida especial aplicada a las entregas de bienes y prestaciones de servicios con riesgo de fraude puede aportar resultados eficaces en la lucha contra el fraude en materia de IVA.
- 42 En estas circunstancias, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1 de la citada Decisión de Ejecución, y como excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, se autoriza a la República de Polonia a introducir una mención especial según la cual el IVA debe pagarse en la cuenta bancaria del IVA separada y bloqueada que el proveedor haya abierto en Polonia en relación con las facturas expedidas respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos

enumeradas en el anexo de la misma Decisión, cuando los pagos de las entregas y prestaciones se realicen mediante transferencias bancarias electrónicas.

- 43 Por consiguiente, a efectos de la aplicación del mecanismo de pago fraccionado, el legislador polaco estableció, en su normativa nacional, que las facturas relativas a la entrega de bienes o a la prestación de servicios al sujeto pasivo a que se refiere dicha normativa cuyo importe total adeudado supere los 15 000 PLN (aproximadamente 3 370 euros) o su equivalente en otra moneda deben incluir la mención «mecanismo de pago fraccionado».
- 44 En la medida en que este mecanismo no solo establece la mención que debe constar en las facturas, sino, además, el régimen de cuenta separada y bloqueada del IVA, en el que se exige la autorización por parte de la autoridad tributaria de la transferencia de los fondos de esa cuenta, autorización que está sujeta a los requisitos establecidos en la normativa polaca, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la normativa que establece dicho mecanismo excede la autorización concedida a la República de Polonia por la Decisión de Ejecución 2019/310. En particular, dicho órgano jurisdiccional pretende que se dilucide si esa normativa constituye una excepción no autorizada al artículo 206 de la Directiva 2006/112.
- 45 Para responder a esta cuestión, se debe señalar que ninguna disposición de la Directiva impone a los Estados miembros obligaciones específicas en relación con un mecanismo de pago fraccionado como el controvertido en el litigio principal.
- 46 Es preciso recordar que el artículo 206 de la citada Directiva establece que los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deben abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250 de la misma Directiva, si bien los Estados miembros pueden fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.
- 47 A este respecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando los fondos correspondientes al importe del IVA se abonan en la cuenta del IVA separada del sujeto pasivo, no tiene lugar ningún pago de deuda de IVA en favor del Estado, ya que el IVA se adeuda únicamente en fechas determinadas una vez finalizado el período impositivo.
- 48 Como ha señalado la Abogada General en el punto 34 de sus conclusiones, si bien el sujeto pasivo no puede disponer libremente de los fondos depositados en una cuenta de IVA separada, la normativa polaca contempla la posibilidad de que ese sujeto pasivo utilice esos fondos para pagar el IVA a sus proveedores de bienes o a sus prestadores de servicios y para satisfacer todas sus deudas con el Estado.
- 49 En consecuencia, como ha señalado la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones, en la medida en que el sujeto pasivo puede utilizar los fondos depositados en la cuenta del IVA separada para pagar el IVA a sus proveedores de bienes o a sus prestadores de servicios, no tiene que prefinanciar el IVA en una cuantía mayor que la prevista en el sistema común de la Directiva 2006/112.
- 50 A este respecto, procede añadir que, si bien, desde un punto de vista formal, la Decisión de Ejecución 2019/310 constituye una excepción al artículo 226 de la Directiva 2006/112, que establece las menciones que deben obligatoriamente constar, a efectos del IVA, en las facturas emitidas de conformidad con esta Directiva, no es menos cierto que, como indican los considerandos 1, 4 y 7 y el artículo 1 de la Decisión de Ejecución, dicha excepción se introdujo para permitir que el legislador polaco estableciera un régimen de bloqueo de fondos en una cuenta bancaria separada a efectos del IVA. De ello resulta que, al permitir la excepción controvertida, el legislador de la Unión sabía que su introducción en la normativa polaca implicaba el establecimiento de ese régimen de cuenta separada a efectos del IVA.
- 51 En estas circunstancias, el mecanismo de pago fraccionado no puede considerarse, como tal, contrario al artículo 206 de la Directiva 2006/112 y no constituye una excepción a dicho artículo.
- 52 Por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, invocado por el órgano jurisdiccional remitente en la primera cuestión prejudicial, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es la concreción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato y se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas

operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 48, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartado 88).

- 53 El régimen establecido por la Directiva 2006/112 y el derecho a deducir el IVA que forma parte de este tienen por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartado 94 y jurisprudencia citada).
- 54 En el presente asunto, la resolución de remisión no permite identificar relación alguna entre, por un lado, el principio de neutralidad fiscal y, por otro, los requisitos, establecidos en la normativa polaca, a los que está sujeta la denegación de la liberación de los fondos de la cuenta del IVA del sujeto pasivo en situación de concurso en el marco de un procedimiento de insolvencia.
- 55 Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, también invocado por el órgano jurisdiccional remitente en la primera cuestión prejudicial, basta con recordar, en primer lugar, que, como se desprende del considerando 3 de la Decisión de Ejecución 2019/310, si bien la República de Polonia ya había adoptado numerosas medidas para luchar contra el fraude del IVA, consideró que tales medidas no eran suficientes para impedir el fraude. Como expone el considerando 11 de dicha Decisión de Ejecución, la Comisión aprobó este análisis, al estimar que la medida especial aplicada a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios con riesgo de fraude podía aportar resultados eficaces en la lucha contra el fraude en materia de IVA.
- 56 En segundo lugar, en la medida en que, con arreglo al artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2019/310, la autorización que esta concede tiene por objeto únicamente los pagos realizados mediante transferencias bancarias electrónicas, la obligación de incluir en la factura del IVA la mención de que ese impuesto se debe abonar en una cuenta bancaria del IVA separada y bloqueada del proveedor o prestador y, por tanto, de garantizar que las cantidades correspondientes se transfieran a dicha cuenta no debe considerarse una formalidad gravosa. Por lo tanto, no es desproporcionada.
- 57 En tercer lugar, dicha obligación no se extiende a todas las operaciones cuyo pago se realiza mediante transferencia electrónica, puesto que, con arreglo a los artículos 106e y 108a de la Ley del IVA, solo afecta a las facturas relativas a la entrega de bienes o servicios cuyo importe total adeudado supere los 15 000 PLN (aproximadamente 3 370 euros) o su equivalente expresado en moneda extranjera, lo que tampoco parece desproporcionado.
- 58 En cuarto lugar, como se ha señalado en el apartado 48 de la presente sentencia, la normativa polaca contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo utilice los fondos depositados en esa cuenta del IVA separada para pagar el IVA a sus proveedores de bienes o a sus prestadores de servicios y para satisfacer sus deudas con el Estado. Por lo tanto, dicha normativa no establece un bloqueo absoluto de los fondos de que se trate, sino que solo limita su utilización, lo que es asimismo proporcionado al objetivo de la lucha contra el fraude del IVA.
- 59 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 273 y 395 de la Directiva 2006/112 y la Decisión de Ejecución 2019/310 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece que el importe del IVA depositado en una cuenta del IVA separada, de la que dispone un proveedor en una entidad bancaria, puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, a saber, en particular, para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores de bienes o de los prestadores de servicios.

Segunda cuestión prejudicial

- 60 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 1, de la Carta, en relación con los artículos 51, apartado 1, y 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el

importe del IVA depositado en una cuenta del IVA separada, de la que dispone un proveedor en una entidad bancaria, puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, a saber, en particular, para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores de bienes o de los prestadores de servicios.

61 A este respecto, ha de recordarse que, a tenor del citado artículo 51, apartado 1, las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión.

62 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de «aplicación del Derecho de la Unión», a efectos del artículo 51 de la Carta, requiere la existencia de un vínculo de conexión entre un acto del Derecho de la Unión y la medida nacional de que se trate de un grado superior a la proximidad de las materias consideradas o a las incidencias indirectas de una de ellas en la otra (sentencia de 16 de julio de 2020, Adusbef y otros, C-686/18, EU:C:2020:567, apartado 52 y jurisprudencia citada).

63 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha afirmado la inaplicabilidad de los derechos fundamentales de la Unión en relación con una normativa nacional cuando las disposiciones de la Unión en la materia considerada no imponen a los Estados miembros ninguna obligación específica concerniente a la situación objeto del asunto principal (sentencia de 16 de julio de 2020, Adusbef y otros, C-686/18, EU:C:2020:567, apartado 53 y jurisprudencia citada).

64 Pues bien, en el presente asunto, como resulta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, ninguna de las disposiciones del Derecho de la Unión mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente impone a los Estados miembros obligaciones específicas en relación con un mecanismo de pago fraccionado como el controvertido en el litigio principal.

65 Además, procede recordar que el litigio principal tiene por objeto la negativa de la Administración tributaria a autorizar una transferencia de los fondos depositados en la cuenta del IVA separada de un sujeto pasivo en situación de concurso a la cuenta de la masa activa del concurso a efectos del pago del impuesto municipal sobre bienes inmuebles. El administrador concursal A impugna ante el órgano jurisdiccional remitente la norma, derivada de la normativa polaca aplicable en el asunto principal, según la cual no es posible transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA separada y bloqueada para el pago del impuesto sobre bienes inmuebles.

66 A este respecto, procede señalar que, aunque el mecanismo de pago fraccionado del IVA, establecido en la normativa polaca controvertida, presenta, como tal, cierta relación con el régimen del IVA establecido en la Directiva 2006/112, no es menos cierto que el pago de un impuesto municipal sobre bienes inmuebles con fondos depositados en una cuenta del IVA separada del sujeto pasivo no está regulado por las disposiciones de la Directiva 2006/112, por lo que ese mecanismo no constituye una «aplicación del Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 62 de la presente sentencia.

67 En estas circunstancias, la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile.

Tercera cuestión prejudicial

68 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el principio del Estado de Derecho que se deriva del artículo 2 TUE, el principio de seguridad jurídica y el principio de cooperación leal que se deriva del artículo 4 TUE, apartado 3, así como el principio de buena administración que se deriva del artículo 41, apartado 1, de la Carta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que el importe del IVA depositado en una cuenta del IVA separada, de la que dispone un proveedor en una entidad bancaria, puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, a saber, en particular, para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores de bienes o de los prestadores de servicios.

69 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, a través del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del

Derecho de la Unión que precisan para resolver los litigios de que conocen (sentencia de 1 de agosto de 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, apartado 47).

- 70 Dado que la petición de decisión prejudicial sirve de fundamento a dicho procedimiento, el órgano jurisdiccional nacional está obligado a explicitar, en la propia petición de decisión prejudicial, el marco fáctico y normativo del litigio principal y a facilitar las explicaciones necesarias sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita y sobre la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio del que conoce (sentencia de 8 de junio de 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, apartado 26).
- 71 A este respecto, es preciso subrayar asimismo que la información recogida en las resoluciones de remisión debe permitir, por una parte, que el Tribunal de Justicia dé respuestas útiles a las cuestiones prejudiciales formuladas por el tribunal remitente y, por otra parte, que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas ejerzan el derecho a presentar observaciones que les confiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Incumbe al Tribunal de Justicia velar por que se salvaguarde este derecho, teniendo en cuenta que, con arreglo a dicha disposición, a las partes interesadas solo se les notifican las resoluciones de remisión (véase, en ese sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 30).
- 72 Estas exigencias acumulativas sobre el contenido de una petición de decisión prejudicial figuran de manera explícita en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, que el órgano jurisdiccional remitente debe respetar escrupulosamente (sentencia de 8 de junio de 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, apartado 27). Tales exigencias se recuerdan, además, en los apartados 13, 15 y 16 de las Recomendaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2019, C 380, p. 1).
- 73 En el presente asunto, por lo que se refiere a la tercera cuestión prejudicial, la resolución de remisión no cumple el requisito establecido en el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento.
- 74 En efecto, es preciso señalar que la resolución de remisión no expone debidamente las razones por las que la interpretación del principio del Estado de Derecho, derivado del artículo 2 TUE, del principio de seguridad jurídica, del principio de cooperación leal, derivado del artículo 4 TUE, apartado 3, y del principio de buena administración derivado del artículo 41, apartado 1, de la Carta es necesaria en el presente asunto.
- 75 El hecho de que el órgano jurisdiccional remitente invoque una supuesta incoherencia entre, por un lado, las disposiciones nacionales que establecen el mecanismo de pago fraccionado y, por otro lado, las disposiciones nacionales relativas al concurso es manifiestamente insuficiente para establecer un vínculo entre las disposiciones y los principios del Derecho de la Unión mencionados en el apartado anterior y ese mecanismo, controvertido en el litigio principal.
- 76 En estas circunstancias, la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

Costas

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

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

Los artículos 273 y 395 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 la Decisión de Ejecución (UE) 2019/310 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se autoriza a Polonia a introducir una

medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional que establece que el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) depositado en una cuenta del IVA separada, de la que dispone un proveedor en una entidad bancaria, puede utilizarse exclusivamente con fines limitados, a saber, en particular, para el pago de la deuda del IVA a la autoridad tributaria o el pago del IVA consignado en las facturas recibidas de los proveedores de bienes o de los prestadores de servicios.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.