

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 10 de julio de 2025**Sala 8.ª**Asuntos C-276/23***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Responsabilidad solidaria. Principio de proporcionalidad. Denegación al destinatario de la entrega del derecho a deducir el IVA. Posibilidad de considerar al destinatario de la entrega responsable solidario del pago del IVA adeudado por el proveedor. A raíz de una serie de inspecciones tributarias, la Administración tributaria detectó hechos constitutivos de fraude fiscal en la cadena comercial en los que participaba una sociedad checa X incurso en un procedimiento de insolvencia y otra sociedad Y. El 5 de enero y el 2 de febrero de 2015, dicha Administración dictó actas de regularización con respecto a esta última, mediante las cuales practicó una liquidación complementaria del IVA adeudado por Y, denegándole el derecho a deducir el IVA por la compra del combustible que posteriormente había entregado a X. Sin embargo, Y no abonó dicho IVA a la Hacienda Pública. Ambas sociedades, X e Y fueron declaradas en quiebra el 27 de febrero de 2015 y el 14 de diciembre de 2016, respectivamente, y se abrieron dos procedimientos de insolvencia que tenían por objeto los activos de dichas sociedades. El 7 de febrero de 2017, la Administración tributaria practicó una liquidación complementaria del IVA que adeudaba X denegándole el derecho a deducir el IVA que figuraba en las facturas de combustible por considerar que se había producido un fraude del IVA en la cadena comercial de la que formaba parte la operación realizada por dicha sociedad. La Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó el recurso que X había interpuesto contra esa denegación y el Tribunal Regional de Brno desestimó el recurso interpuesto contra esta última resolución. La administradora concursal de X interpuso recurso de casación contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa, que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la denegación del derecho a deducir el IVA y la responsabilidad solidaria deben considerarse excluyentes entre sí, ya que su aplicación simultánea viola el principio de neutralidad fiscal y de igualdad de trato de los contribuyentes. Según ella, las resoluciones de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos obligan a X a pagar tres veces el IVA correspondiente a la misma operación: en primer lugar, pagándolo a su proveedor; en segundo lugar, «pagándolo» a raíz de la denegación del derecho a deducir dicho impuesto, y, por último, pagándolo en virtud de la responsabilidad solidaria en concepto de IVA adeudado por su proveedor. Además, como Y se encontraba en quiebra en el momento en que se solicitó la intervención de X como responsable solidaria no recuperará de Y, como deudora principal, la cuantía que abone a la Administración tributaria en concepto de atrasos de IVA de dicho deudor. El Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la cuestión de si es conforme con el principio de proporcionalidad aplicar, simultáneamente y a las mismas operaciones comerciales, una responsabilidad solidaria por el pago del IVA impagado y la denegación del derecho a la deducción del IVA debido a la participación en un fraude fiscal. Dado que este art. 205 de la Directiva IVA no precisa ni las personas que los Estados miembros pueden designar como deudoras solidarias ni las situaciones en las que puede efectuarse tal designación, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y modalidades de aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo, respetando, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. El órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del art. 205 de la Directiva del IVA, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin. El Tribunal de Justicia ha declarado que el art. 205 de la Directiva del IVA autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario y que se establezca así un sistema de responsabilidad objetiva, lo

Síguenos en...

que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que sus operaciones no forman parte de una cadena abusiva o fraudulenta confiar en la legalidad de dichas operaciones, sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo [Vid., SSTJUE de 20 de mayo de 2021, asunto C-4/20 y de 12 de diciembre de 2024, asunto C-331/23]. En una situación como la del litigio principal, en la que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, el destinatario de la entrega de bienes sabía o debería haber sabido que, en las operaciones de compra, participaba en un fraude fiscal, la Administración tributaria estaba obligada a denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. La Directiva del IVA no impide a la Administración tributaria aplicar tales medidas al mismo sujeto pasivo, respecto del cual consta que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA, siempre que su aplicación no vulnere el principio de proporcionalidad. La aplicación de la responsabilidad solidaria, con arreglo al art. 205 de la Directiva del IVA, de dicho sujeto pasivo destinatario de esa entrega conduce a que este abone el impuesto normalmente adeudado por el proveedor de los bienes de que se trate, en una situación en la que, ante tal fraude fiscal, la Administración tributaria considera que la aplicación de esa responsabilidad permitirá garantizar la recaudación eficaz de dicho impuesto. El Tribunal estima que el art. 205 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional que impone al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes efectuada a título oneroso la obligación solidaria de pagar el IVA adeudado por el proveedor de esos bienes, aunque se haya denegado al destinatario de esa entrega de bienes el derecho a la deducción del IVA devengado o soportado por el motivo de que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-276/24,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 10 de abril de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de abril de 2024, en el procedimiento entre

KONREO, v.o.s., en su condición de administradora concursal de FAU s. r. o.,

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Juez de la Sala Octava, y el Sr. N. Fenger, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de marzo de 2025; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KONREO, v.o.s., en su condición de administradora concursal de FAU s. r. o., por el Sr. A. Šrámek, advokát;
- en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por la Sra. M. Jasiková y el Sr. T. Rozehnal, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. L. Březinová y los Sres. M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y J. Hradil, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 282, p. 5; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KONREO, v.o.s. (en lo sucesivo, «Konreo»), administradora concursal de FAU s. r. o., y la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa), en relación con la declaración de la responsabilidad solidaria de FAU en lo que respecta al pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que su proveedor, VERAMI International Company s. r. o. (en lo sucesivo, «Verami»), no ingresó en la Hacienda Pública.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 193 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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 *ter* y del artículo 202.»

4 Los artículos 194 a 200 y 202 a 204 de esta Directiva disponen, en esencia, que personas distintas del sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada pueden, o incluso deben, ser consideradas deudoras del IVA.

5 A tenor del artículo 205 de la citada Directiva:

«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.»

Derecho checo

6 La normativa relativa a la responsabilidad solidaria en materia tributaria figura en los artículos 171 y 172 de la zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Ley n.º 280/2009, del Procedimiento Tributario). El artículo 171 de dicha Ley establece:

«1) Una entidad quedará obligada a abonar los pagos atrasados siempre que la ley le imponga una responsabilidad solidaria y que la Administración tributaria, mediante requerimiento, identifique el impuesto adeudado del que es responsable la entidad y, al mismo tiempo, inste a esta a abonar los pagos atrasados en un plazo determinado; deberá adjuntarse al requerimiento una copia de la resolución de liquidación del impuesto.

[...]

3) Podrá requerirse el abono a la entidad responsable solidaria si los pagos atrasados no han sido saldados por el sujeto pasivo, a pesar de habersele requerido, infructuosamente, para hacerlo, y si tampoco han podido ser satisfechos mediante ejecución contra el sujeto pasivo, salvo que resultase evidente que la ejecución sería manifiestamente ineficaz; también podrá requerirse el pago a la entidad responsable solidaria tras la incoación de un procedimiento de insolvencia contra el sujeto pasivo.»

7 La responsabilidad solidaria de un sujeto pasivo en materia de IVA está regulada en el artículo 109 de la zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»). Este artículo 109, titulado «Responsabilidad solidaria del destinatario de una prestación imponible», establece:

«1) El sujeto pasivo que acepte una prestación imponible efectuada en el territorio nacional por otro sujeto pasivo o que abone una retribución a cambio de la prestación (en lo sucesivo, “destinatario de la prestación imponible”) quedará solidariamente obligado al pago del impuesto no abonado por dicha prestación si, en el momento en que se efectuó la prestación, sabía o podía y debería haber sabido que:

- a) el impuesto indicado en el documento fiscal no se pagaría deliberadamente,
- b) el sujeto pasivo que efectuó la prestación imponible o que recibió la retribución a cambio de dicha prestación (en lo sucesivo, “proveedor de la prestación imponible”) se encontraba o iba a encontrarse deliberadamente en una situación que le impediría pagar el impuesto, o
- c) se cometería fraude fiscal o se produciría un abuso de una ventaja fiscal.

2) El destinatario de la prestación imponible también quedará solidariamente obligado al pago del impuesto no abonado por la prestación cuando la retribución satisfecha a cambio de dicha prestación:

- a) se aparte claramente, sin justificación económica, del precio habitual,
- b) se haga llegar, en todo o en parte, mediante transferencia, a una cuenta abierta por un proveedor de servicios de pago fuera del territorio nacional, o
- c) se haga llegar, en todo o en parte, mediante transferencia, a una cuenta distinta de la cuenta del proveedor de la prestación imponible, que la Administración tributaria había divulgado con el fin de permitir el acceso a distancia a ella.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Konreo es la administradora concursal de FAU, una sociedad checa incurso en un procedimiento de insolvencia. Desde mayo hasta octubre de 2013, FAU compró combustible a Verami, otra sociedad checa.

9 A raíz de una serie de inspecciones tributarias, la Administración tributaria detectó hechos constitutivos de fraude fiscal en la cadena comercial en los que participaban Verami y FAU. El 5 de enero y el 2 de febrero de 2015, dicha Administración dictó actas de regularización con respecto a Verami, mediante las cuales practicó una liquidación complementaria del IVA adeudado por esta última, denegándole el derecho a deducir el IVA por la compra del combustible que posteriormente había entregado a FAU. Sin embargo, Verami no abonó dicho IVA a la Hacienda Pública.

10 Verami y FAU fueron declaradas en quiebra el 27 de febrero de 2015 y el 14 de diciembre de 2016, respectivamente, y se abrieron dos procedimientos de insolvencia que tenían por objeto los activos de dichas sociedades. Esos dos procedimientos seguían pendientes en la fecha en que se remitió al Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

11 El 7 de febrero de 2017, la Administración tributaria practicó una liquidación complementaria del IVA que adeudaba FAU denegándole el derecho a deducir el IVA que figuraba en las facturas de combustible por considerar que se había producido un fraude del IVA en la cadena comercial de la que formaba parte la operación realizada por dicha sociedad. Mediante resolución de 25 de septiembre de 2017, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó el recurso que FAU había interpuesto contra esa denegación. El Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa) desestimó el recurso interpuesto contra esta última resolución. Konreo interpuso recurso de casación contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), que es el órgano jurisdiccional remitente.

12 Antes de proceder a la liquidación complementaria del IVA adeudado por FAU, mediante seis resoluciones de 22 de abril y de 7 de agosto de 2015, la Administración tributaria había obligado a dicha sociedad, como responsable solidaria, con arreglo al artículo 109, apartado 2, letra b), de la Ley del IVA, a pagar el IVA que Verami no había ingresado en la Hacienda Pública.

13 Mediante resoluciones de 22 de septiembre de 2016, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó los recursos de FAU contra esas seis resoluciones de la Administración tributaria. Con sentencia de 9 de mayo de 2019, el Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) anuló las resoluciones desestimatorias de los recursos de FAU debido a que la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos no había aplicado correctamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) en lo que respecta a los requisitos de aplicación de la responsabilidad solidaria por el IVA que el proveedor no había pagado.

14 A raíz de la devolución de estos asuntos a la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, el 26 de mayo de 2020 esta desestimó los recursos de FAU por segunda vez. A raíz de la interposición por Konreo de un recurso contra estas resoluciones desestimatorias de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, el Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) anuló dichas resoluciones por considerar, en esencia, que la responsabilidad solidaria hacía pesar sobre FAU una doble imposición. El 10 de febrero de 2023, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos interpuso recurso de casación contra la sentencia del citado tribunal ante el órgano jurisdiccional remitente.

15 Este último órgano jurisdiccional indica que, el 26 de mayo de 2020, fecha en la que debe apreciarse la legalidad de las resoluciones desestimatorias de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, las liquidaciones tributarias en materia de IVA dictadas tanto contra Verami como contra FAU, basadas en la denegación del derecho a deducir el IVA por hechos fraudulentos, habían adquirido firmeza. El órgano jurisdiccional remitente precisa que FAU debió abonar a la Hacienda Pública, por cuenta de Verami, el impuesto que ya había abonado a dicha sociedad en el momento del pago de las facturas de combustible emitidas por esta en su condición de proveedora.

16 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos alega que el principio de neutralidad fiscal no puede ser invocado por sujetos pasivos que hayan participado deliberadamente en un fraude fiscal. Sostiene que, en esos casos, la Administración tributaria está obligada a denegar el derecho a la deducción del IVA, puesto que esos sujetos pasivos sabían o deberían haber sabido que la cadena comercial estaba viciada por fraude fiscal. La Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos sostiene que la

obligación tributaria que recae sobre el sujeto pasivo como consecuencia de tal denegación es distinta de su obligación, en virtud de la responsabilidad solidaria, de asegurar el pago del IVA adeudado por su proveedor. Por lo tanto, en su opinión, nada se opone a que se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre una entrega viciada de fraude fiscal y, al mismo tiempo, se le obligue, en virtud de la responsabilidad solidaria, a pagar el IVA que su proveedor adeude por dicha entrega. Afirma que sería paradójico que la responsabilidad solidaria solo se aplicara a los sujetos pasivos que hubiesen actuado de buena fe y que hubiesen ejercitado su derecho a deducir el impuesto sobre las operaciones efectuadas.

17 Konreo alega que la denegación del derecho a deducir el IVA y la responsabilidad solidaria deben considerarse excluyentes entre sí, ya que su aplicación simultánea viola el principio de neutralidad fiscal y de igualdad de trato de los contribuyentes. Según ella, las resoluciones de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos obligan a FAU a pagar tres veces el IVA correspondiente a la misma operación: en primer lugar, pagándolo a su proveedor; en segundo lugar, «pagándolo» a raíz de la denegación del derecho a deducir dicho impuesto, y, por último, pagándolo en virtud de la responsabilidad solidaria en concepto de IVA adeudado por su proveedor.

18 El órgano jurisdiccional remitente explica que, en Derecho tributario checo, la responsabilidad solidaria tiene carácter subsidiario, en el sentido de que, en virtud del artículo 171, apartado 3, de la Ley n.º 280/2009, del Procedimiento Tributario, solamente puede solicitarse al responsable solidario intervenir si la Administración tributaria no ha conseguido cobrar la deuda al deudor pese a una medida ejecutoria o cuando se ha abierto el procedimiento de insolvencia contra él. Si el responsable solidario cumple de hecho la obligación principal en lugar del deudor, dispondrá de una acción de repetición frente a este. Pues bien, habida cuenta de las condiciones en las que puede invocarse la responsabilidad solidaria, dicho órgano jurisdiccional considera que esta acción de repetición tiene pocas probabilidades de éxito.

19 Así sucede en el caso de autos, ya que Verami se encontraba en quiebra en el momento en que se solicitó la intervención de FAU como responsable solidaria. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que FAU, en su condición de responsable solidaria, no recuperará de Verami, como deudora principal, la cuantía que abone a la Administración tributaria en concepto de atrasos de IVA de dicho deudor.

20 El referido órgano jurisdiccional indica que, en el litigio principal, se cuestionan dos medidas relativas a la aplicación del régimen del IVA, a saber, por una parte, la denegación del derecho a la deducción del IVA y, por otra parte, la aplicación de la responsabilidad solidaria del destinatario de las operaciones de que se trata a efectos del pago del IVA que grava las prestaciones imponibles efectuadas por el proveedor. A este respecto, una interpretación sistemática del Derecho checo pone de manifiesto que no se excluye la aplicación simultánea de estas dos medidas.

21 Pues bien, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la cuestión de si es conforme con el principio de proporcionalidad aplicar, simultáneamente y a las mismas operaciones comerciales, una responsabilidad solidaria por el pago del IVA impagado y la denegación del derecho a la deducción del IVA debido a la participación en un fraude fiscal.

22 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 205 de la Directiva [del IVA], en relación con el principio de proporcionalidad, a una práctica nacional que permite considerar que el destinatario de una prestación imponible es responsable del pago del [IVA] debido por el proveedor de dicha prestación, aunque ya se haya denegado al destinatario de la prestación imponible el derecho a deducir el impuesto por haber participado en un fraude fiscal?»

Sobre la cuestión prejudicial

23 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 205 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que impone al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes efectuada a título oneroso la obligación solidaria de pagar el IVA adeudado por el proveedor de esos bienes, aunque se haya denegado al destinatario de esa entrega de bienes el derecho a la deducción del IVA devengado o soportado por el motivo de que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA.

24 En primer lugar, procede recordar que, a tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de dicha Directiva, los

Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

25 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de dicha Directiva, que forman parte de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de esta, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», determinan las personas obligadas al pago del IVA. Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla de base, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, precisa que puede ser deudora de dicho impuesto otra persona en las situaciones contempladas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la Directiva del IVA.

26 Las disposiciones de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de dicha Directiva, entre las que figura también su artículo 205, están destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones. De este modo, estas disposiciones tienen como objetivo garantizar a la Hacienda Pública la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 28, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 20).

27 El artículo 205 de la Directiva del IVA permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva quede obligada solidariamente al pago del citado impuesto (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 29, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 21).

28 Sin embargo, dado que este artículo 205 no precisa ni las personas que los Estados miembros pueden designar como deudoras solidarias ni las situaciones en las que puede efectuarse tal designación, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y modalidades de aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo, respetando, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartados 31 y 32, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 22).

29 Por lo que respecta a este último principio, a la luz del cual el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 205 de la Directiva del IVA, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 33, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 23).

30 En este contexto, el ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este último debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. Corresponde a los Estados miembros precisar las circunstancias particulares en las que una persona como el destinatario de una operación sujeta al impuesto debe ser considerada solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado por la otra parte contratante (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 34, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 24).

31 En este contexto, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la legislación de la Unión Europea relativa al sistema común del IVA y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 35, y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 25).

32 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 205 de la Directiva del IVA autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario y que se establezca así un sistema de responsabilidad objetiva, lo que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la

Hacienda Pública. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que sus operaciones no forman parte de una cadena abusiva o fraudulenta confiar en la legalidad de dichas operaciones, sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo (sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 36 y de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 26).

33 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el artículo 109 de la Ley del IVA transpone el artículo 205 de la Directiva del IVA. Indica que la Administración tributaria consideró que FAU, como responsable solidaria, estaba obligada a pagar el IVA que Verami no había ingresado en la Hacienda Pública. La Administración tributaria basó esta responsabilidad en el artículo 109, apartado 2, letra b), de la Ley del IVA, que establece que el destinatario de la prestación sujeta al impuesto está obligado a pagar el impuesto no abonado por dicha prestación, si la remuneración abonada como contrapartida de la prestación se ha efectuado total o parcialmente mediante transferencia a una cuenta abierta en un proveedor de servicios de pago situado fuera del territorio checo.

34 Según dicho órgano jurisdiccional, la responsabilidad solidaria con arreglo al artículo 109, apartado 2, letra b), de la Ley del IVA, tal como lo interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales, está supeditada al hecho de que, además del ingreso efectivo en una cuenta abierta en un proveedor de servicios de pago en el extranjero, deben existir otras circunstancias de las que se desprenda claramente que el sujeto pasivo que efectuó el ingreso en dicha cuenta sabía o debería haber sabido que el pago así efectuado en el extranjero tenía precisamente por objeto eludir el pago del impuesto. Así sucede en el caso de autos por lo que respecta al pago efectuado por FAU a su proveedor, Verami.

35 Además, procede señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que se haya privado a FAU de la facultad de demostrar que adoptó todas las medidas que razonablemente podían exigírsele para asegurarse de que las operaciones que había realizado no formaban parte de una cadena abusiva o fraudulenta.

36 En estas circunstancias, el artículo 205 de la Directiva del IVA no se opone a que, en la situación descrita en los apartados 33 a 35 de la presente sentencia, la Administración tributaria aplique una disposición nacional que, para garantizar la recaudación eficaz del IVA, impone al destinatario de la entrega de bienes a título oneroso de que se trata en el litigio principal una obligación solidaria de pagar el IVA adeudado por el proveedor de estos.

37 Es preciso añadir que, como indica, en esencia, el Gobierno checo, la aplicación de tal responsabilidad solidaria se entiende sin perjuicio de la eventual aplicación de las normas nacionales de Derecho civil que regulan la relación del sujeto pasivo obligado solidariamente al pago del IVA y del sujeto pasivo normalmente deudor de dicho impuesto. El órgano jurisdiccional remitente confirma, a este respecto, que el Derecho checo establece que, en caso de pago del impuesto adeudado por el sujeto pasivo, el responsable solidario puede ejercitar una acción de repetición contra este.

38 A este respecto, habida cuenta de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, de los que se desprende que Verami, deudora del impuesto, está incurso en un procedimiento de insolvencia, procede señalar que la decisión de la Administración tributaria de aplicar el mecanismo de la responsabilidad solidaria, con arreglo a la disposición nacional que transpone el artículo 205 de la Directiva IVA, no puede depender de las posibilidades de éxito de la acción de repetición que pudiera ejercitar el responsable solidario. En efecto, en caso contrario, la aplicación de este mecanismo podría resultar difícil hasta el punto de menoscabar la recaudación eficaz del IVA, ya que la Administración tributaria estaría obligada a evaluar previamente si el sujeto pasivo que se prevé designar como responsable solidario obtendrá la devolución del importe del impuesto pagado en lugar del deudor.

39 En segundo lugar, según reiterada jurisprudencia, habida cuenta de que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción del IVA cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva [véase, en este sentido, la sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 34 y jurisprudencia citada].

40 El Tribunal de Justicia ha declarado que debe denegarse el derecho a la deducción del IVA no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes, participaba

en una operación que formaba parte de un fraude del IVA o, al menos, la facilitaba. En efecto, ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva del IVA, partícipe en el fraude o facilitador de este con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice [véase, en este sentido, la sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartados 25 y 35 y jurisprudencia citada].

41 La obligación que recae sobre las autoridades y los tribunales nacionales de denegar el derecho a la deducción cuando el sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que la operación formaba parte de un fraude tiene por objetivo obligar a los sujetos pasivos a completar todas las diligencias que puedan exigírseles razonablemente en cualquier operación económica para cerciorarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal [sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 39 y jurisprudencia citada].

42 De ello se deduce que, en una situación como la del litigio principal, en la que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, el destinatario de la entrega de bienes sabía o debería haber sabido que, en las operaciones de compra, participaba en un fraude fiscal, la Administración tributaria estaba obligada a denegarle el derecho a deducir el IVA soportado.

43 Queda por apreciar, en tercer lugar, si es posible aplicar simultáneamente las dos medidas consistentes, por una parte, en imponer a un sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes a título oneroso, como FAU, la obligación solidaria, en virtud de una disposición nacional que transpone el artículo 205 de la Directiva del IVA, de pagar el IVA no abonado por el sujeto pasivo proveedor de esos bienes y, por otra parte, en denegar el derecho a la deducción del IVA que ese sujeto pasivo destinatario ha pagado a dicho proveedor.

44 A este respecto, dado que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia, el sujeto pasivo deudor del IVA no puede invocar ningún derecho a la deducción del IVA en casos de fraude, tal derecho a la deducción no puede, *a fortiori*, transferirse al sujeto pasivo que está obligado solidariamente a pagar dicho impuesto en virtud de la disposición nacional que transpone el artículo 205 de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, apartado 45).

45 De ello se deduce que, en tal situación de fraude fiscal, el sistema establecido por la Directiva del IVA permite a la Administración tributaria aplicar de manera autónoma la denegación del derecho a la deducción del IVA y la responsabilidad solidaria en virtud de dicho artículo 205, sin que esté obligada a optar por una de esas dos medidas.

46 Por consiguiente, la Directiva del IVA no impide a la Administración tributaria aplicar tales medidas al mismo sujeto pasivo, respecto del cual consta que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA, siempre que su aplicación no vulnere el principio de proporcionalidad.

47 En efecto, por una parte, como se desprende de los apartados 39 a 42 de la presente sentencia, la denegación del derecho a la deducción del IVA que un sujeto pasivo, como destinatario de una entrega de bienes, ha pagado al proveedor de dichos bienes constituye una aplicación correcta del sistema común del IVA en caso de que ese sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que, mediante la operación de que se trate, participaba en un fraude fiscal.

48 Por otra parte, la aplicación de la responsabilidad solidaria, con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA, de dicho sujeto pasivo destinatario de esa entrega conduce a que este abone el impuesto normalmente adeudado por el proveedor de los bienes de que se trate, en una situación en la que, ante tal fraude fiscal, la Administración tributaria considera que la aplicación de esa responsabilidad permitirá garantizar la recaudación eficaz de dicho impuesto.

49 A este respecto, ha de señalarse que la Administración tributaria puede designar, como responsable solidario en virtud del artículo 205 de la Directiva del IVA, a un sujeto pasivo que ya haya abonado el IVA al pagar el precio de la operación gravada con él (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 34). De ello se deduce que la designación de una persona, distinta del sujeto pasivo normalmente deudor del impuesto, como obligada solidariamente al pago de ese impuesto, en virtud de dicho artículo, no depende de que esa persona haya pagado el IVA que le ha facturado ese sujeto pasivo y, por consiguiente, no depende de que esa persona haya obtenido o no el derecho a deducir el IVA.

50 Además, la denegación del derecho a la deducción del IVA y la responsabilidad solidaria en virtud del citado artículo 205 persiguen dos objetivos distintos y complementarios, consistentes, respectivamente, en luchar contra el fraude fiscal y en garantizar a la Hacienda

Pública una recaudación eficaz del IVA de las personas más adecuadas teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular en una situación de fraude. Exigir a la Administración tributaria que aplique alternativamente una u otra de estas medidas la llevaría a renunciar, al menos parcialmente, a uno de esos dos objetivos, lo que no puede justificarse en el caso de sujetos pasivos que sabían o deberían haber sabido que participaban en un fraude fiscal.

51 Como han indicado la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos y el Gobierno checo, la solución inversa, consistente en no poder considerar responsables solidarios, en virtud del artículo 205 de la Directiva del IVA, a los sujetos pasivos a los que se haya denegado el derecho a la deducción del IVA, implicaría que únicamente los sujetos pasivos que actúan de buena fe, que tienen derecho a la deducción del IVA correspondiente a sus operaciones sujetas al impuesto, podrían ser designados, en virtud de dicho artículo, responsables solidarios del pago del impuesto adeudado por el sujeto pasivo que normalmente es deudor de él. De ello resultaría que los sujetos pasivos que hubieran actuado de buena fe serían tratados de manera menos favorable que los sujetos pasivos que sabían o deberían haber sabido que participaban en un fraude fiscal.

52 Por último, como ha indicado la Comisión Europea en la vista ante el Tribunal de Justicia, el hecho de imponer al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes a título oneroso una obligación solidaria de pagar el IVA adeudado por el sujeto pasivo proveedor de esos bienes, en una situación como la del litigio principal, no tiene como consecuencia un enriquecimiento sin causa de la Administración tributaria. En efecto, al denegar, por una parte, al primer sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA en una situación en la que este sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude fiscal y al designar, por otra parte, a ese primer sujeto pasivo como obligado solidario a pagar el IVA adeudado por el segundo sujeto pasivo, la Administración tributaria se limita a adoptar medidas que le permiten obtener el pago de importes de IVA distintos que le adeudan esos dos sujetos pasivos.

53 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 205 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional que impone al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes efectuada a título oneroso la obligación solidaria de pagar el IVA adeudado por el proveedor de esos bienes, aunque se haya denegado al destinatario de esa entrega de bienes el derecho a la deducción del IVA devengado o soportado por el motivo de que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA.

Costas

54 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 Octava) declara:

El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el principio de proporcionalidad,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una práctica nacional que impone al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes efectuada a título oneroso la obligación solidaria de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por el proveedor de esos bienes, aunque se haya denegado al destinatario de esa entrega de bienes el derecho a la deducción del IVA devengado o soportado por el motivo de que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.