

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 12 de diciembre de 2024

Sala 9.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-33123

**SUMARIO:**

**IVA. Responsabilidad solidaria por el pago del IVA que no permite apreciaciones en función de la contribución de cada sujeto pasivo en el fraude fiscal. Principio de proporcionalidad** *Delito continuado con unidad de propósito.* La Administración tributaria belga llevó a cabo una inspección fiscal a una sociedad belga que opera en el comercio mayorista y minorista de bebidas, en relación con la aplicación del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011. Constató una serie de infracciones de las leyes y de los reglamentos en materia de IVA, que fueron notificadas a la citada sociedad el 3 de diciembre de 2018. Posteriormente, fue objeto de una providencia de apremio, mediante la que se le exigió el pago de una liquidación complementaria del IVA de 173 512,56 euros (en concepto de responsabilidad solidaria y en concepto de devolución del IVA sobre la base de notas de crédito emitidas indebidamente), por menciones erróneas en las facturas emitidas y de una multa por un impago del IVA, por un total de 283 320 euros. Al mismo tiempo, esta sociedad fue objeto de un procedimiento penal por determinados delitos cometidos entre 2012 y 2014 y fue condenada a pagar una multa de 20 000 euros por delitos de fraude fiscal y de falsedad documental cometidos entre 2012 y 2014 en materia de IVA y de impuestos sobre la renta, así como por no haber declarado ciertos rendimientos en el impuesto de sociedades y no haber declarado ventas ni el IVA devengado por dichas ventas, todo ello con propósito fraudulento o con mala fe, pues había contribuido de manera sustancial y esencial a un sistema de fraude, lo que había permitido a sus clientes profesionales vender bebidas «en negro». El art. 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 queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto. Sin embargo, este precepto 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. 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 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. En el caso de autos el tribunal remitente parte de la premisa de que el artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, controvertido en el litigio principal, establece una responsabilidad «objetiva», que, por este motivo, podría ser contraria al principio de proporcionalidad. Pues bien, solo ese tribunal es competente para determinar y apreciar los hechos de ese litigio y para interpretar y aplicar el Derecho nacional. A tenor del dicho precepto de la norma nacional, los sujetos pasivos responden con carácter solidario del pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo si, en el momento en que efectuaron una operación, «sabían o hubieran debido saber que no se pagaba o no se pagaría el impuesto en la cadena de operaciones con la intención de evadir el impuesto» y el hecho de que se exija al sujeto pasivo que es solidariamente responsable el pago de la totalidad del importe del IVA adeudado, sin permitir al juez apreciarlo en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en el fraude fiscal, procede señalar que de la propia naturaleza de una «responsabilidad solidaria», como la prevista en el art. 205 de la Directiva del IVA, se desprende que todas las personas solidariamente responsables están obligadas al pago del importe íntegro del IVA adeudado y esta interpretación del concepto de «responsabilidad solidaria» es conforme

Síguenos en...



con la finalidad perseguida por el art. 205 de la Directiva del IVA. Exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en particular, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente para controlar la acción de aquel determinasen previamente las contribuciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude y sería contrario al propio principio de la responsabilidad solidaria establecido en el art.205 de la Directiva del IVA, pues tal determinación podría resultar especialmente difícil en caso de montajes fiscales fraudulentos complejos, caracterizados por una gran opacidad. De ello se deduce que el art. 205 de la Directiva del IVA exige que el sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA pueda verse obligado a pagar él solo la totalidad del importe del impuesto, cualquiera que sea el grado de participación de dicho sujeto pasivo en el fraude fiscal. Por ello, este precepto a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal, siempre que el citado sujeto pasivo tenga la facultad de demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realizaba no formaban parte de ese fraude. Por otro lado, debe denegarse al sujeto pasivo deudor del IVA el derecho a deducir el IVA, en la medida en que dicho sujeto pasivo no puede invocar derecho alguno a deducir ese impuesto, no cabe transferir, *a fortiori*, tal derecho a deducción al sujeto pasivo que queda obligado solidariamente al pago del referido impuesto en virtud de la disposición nacional que transpone el art. 205 de la Directiva del IVA, que, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que impone una obligación solidaria de pagar el IVA a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que deba tenerse en cuenta el derecho de este último a la deducción del IVA devengado o pagado. En cuanto a la posible vulneración del principio *non bis in idem* del art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, considera el Tribunal que la sanción penal impuesta a raíz de su condena en el procedimiento penal concluido mediante la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, versaba sobre un fraude del IVA cometido en los ejercicios fiscales de 2012 a 2014 y el procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal, aun cuando debiera ser considerado de carácter penal, versa sobre un fraude del IVA cometido en el ejercicio fiscal de 2011. Así pues, incluso aunque hubiera que considerar que, en todos esos ejercicios fiscales, la citada sociedad participó en el establecimiento de un mismo sistema de fraude del IVA, no es menos cierto que el procedimiento penal y el procedimiento administrativo se refieren a períodos fiscales diferentes. De ello se deduce que los hechos relativos al procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal y los que fueron objeto del procedimiento penal no son idénticos, de modo que no concurre el requisito del «*idem*». Por consiguiente, el principio *non bis in idem* no es aplicable. El artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

En el asunto C-331/23,  
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica), mediante resolución de 22 de mayo de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de mayo de 2023, en el procedimiento entre

**Dranken Van Eetvelde NV**

y

**Belgische Staat,**

Síguenos en...



EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),  
integrado por el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de la Sala Tercera, en funciones de  
Presidente de la Sala Novena, el Sr. S. Rodin y la Sra. O. Spineanu-Matei, Jueces;  
Abogada General: Sra. J. Kokott;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;  
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:  
– en nombre de Dranken Van Eetvelde NV, por el Sr. H. Vandebergh, advocaat;  
– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y A. de Brouwer y por la  
Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;  
– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. N. Cambien y M. Herold, en calidad de  
agentes;  
oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 5 de  
septiembre de 2024;  
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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, así como del 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Dranken Van Eetvelde NV y el Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (Servicio Público Tributario Federal, Bélgica), en relación con la generación de la responsabilidad solidaria de Dranken Van Eetvelde a efectos del pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

### 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 efectúen 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 belga

6 El artículo 51 *bis*, apartado 4, de la wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Ley por la que se aprueba el Código del impuesto sobre el valor añadido), de 3 de julio de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»), dispone:

«Los sujetos pasivos responderán con carácter solidario del pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 51, apartados 1 y 2, si, en el momento en que efectuaron una operación, sabían o hubieran debido saber que no se pagaba o no se pagaría el impuesto en la cadena de operaciones con la intención de evadir el impuesto.»

7 A tenor del artículo 70, apartados 1 y 2, del Código del IVA:

«1. Por cada incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto se impondrá una multa igual al doble del importe del impuesto defraudado o pagado con retraso.

Adeudará individualmente dicha multa cada una de las personas obligadas al pago del impuesto en virtud de los artículos 51, apartados 1, 2 y 4, 51 *bis*, 52, 53, 53 *ter*, 53 *nonies*, 54, 55 y 58, o de los decretos adoptados en desarrollo de estos artículos.

[...]

2. Si la factura o el documento equivalente cuya expedición exigen los artículos 53, 53 *decies* y 54 o los decretos de desarrollo de estos artículos no se ha expedido o contiene datos inexactos sobre el código de identificación, el nombre o la dirección de las partes que intervienen en la operación, la naturaleza o la cantidad de los bienes entregados o los servicios prestados, o en relación con el precio o los costes accesorios, se impondrá una multa igual al doble del impuesto devengado por esta operación, con un importe mínimo de 50 euros.

Síguenos en...

Adeudarán individualmente la multa el proveedor de los bienes o el prestador de servicios y su socio contractual. No obstante, no se impondrá la multa si las irregularidades deben considerarse puramente ocasionales, en particular debido al número y al importe de las operaciones para las que no se han expedido documentos regulares en comparación con el número y el importe de las operaciones que fueron objeto de documentos regulares, o si el proveedor de bienes o el prestador de servicios no tenía motivos serios para dudar de que la parte contratante no tiene la condición de sujeto pasivo.

Si una persona incurre tanto en la multa prevista en el apartado 1 como en la prevista en el apartado 2 por la misma infracción, solo se aplicará esta última.»

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 La Administración tributaria belga llevó a cabo una inspección fiscal en Dranken Van Eetvelde, sociedad belga que opera en el comercio mayorista y minorista de bebidas, en relación con la aplicación del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011. Constató una serie de infracciones de las leyes y de los reglamentos en materia de IVA, que fueron notificadas a la citada sociedad el 3 de diciembre de 2018.

9 Posteriormente, Dranken Van Eetvelde fue objeto de una providencia de apremio, emitida el 10 de diciembre de 2018 y declarada ejecutiva el 11 de diciembre de 2018, mediante la que se le exigió el pago de una liquidación complementaria del IVA de 173 512,56 euros (es decir, 141 665,30 euros en concepto de responsabilidad solidaria y 31 847,26 euros en concepto de devolución del IVA sobre la base de notas de crédito emitidas indebidamente), de una multa de 347 000 euros (es decir, 173 512,56 euros x 200 %) por menciones erróneas en las facturas emitidas y de una multa de 283 320 euros (es decir, 141 665,30 euros x 200 %) por un impago del IVA.

10 En el acta redactada por el agente denunciante en dicha inspección, se mencionó que Dranken Van Eetvelde ya había sido objeto de controles, imposiciones y condenas judiciales anteriores por idénticas infracciones correspondientes a los períodos comprendidos entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2002 y entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. A este respecto, mediante sentencias de 10 de abril y de 17 de noviembre de 2008, se reconoció que esta sociedad había organizado un sistema de emisión de facturas falsas en cuyo marco no se entregaban las mercancías mencionadas en dichas facturas a los clientes en ellas citados, sino que se entregaban a clientes sujetos pasivos que explotaban cafés, hoteles o restaurantes. Estos procedimientos dieron lugar a la imposición de multas a la referida sociedad, que han adquirido firmeza.

11 El 21 de diciembre de 2018, Dranken Van Eetvelde formuló, ante el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica), que es el tribunal remitente, oposición a la providencia de apremio de 10 de diciembre de 2018.

12 Al mismo tiempo, esta sociedad fue objeto de un procedimiento penal por determinados delitos cometidos entre 2012 y 2014. Mediante sentencia de 18 de junio de 2019, el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Dendermonde, Bélgica), actuando como tribunal penal, condenó a la citada sociedad a pagar una multa de 20 000 euros por delitos de fraude fiscal y de falsedad documental cometidos entre 2012 y 2014 en materia de IVA y de impuestos sobre la renta, así como por no haber declarado ciertos rendimientos en el impuesto de sociedades y no haber declarado ventas ni el IVA devengado por dichas ventas, todo ello con propósito fraudulento o con mala fe. Este elemento intencional fue tenido en cuenta, ya que Dranken Van Eetvelde había contribuido de manera sustancial y esencial a un sistema de fraude, lo que había permitido a sus clientes profesionales vender bebidas «en negro».

13 En el asunto del que conoce el tribunal remitente, en primer lugar, Dranken Van Eetvelde alega que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, nadie puede ser considerado incondicionalmente responsable del fraude ajeno. En su opinión, semejante responsabilidad objetiva rebasa los límites de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y luchar contra el fraude fiscal. Estima que de ello resulta una violación del principio de proporcionalidad.

14 Pues bien, el tribunal remitente indica que el artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA establece esa responsabilidad objetiva, de carácter incondicional, por lo que puede ser contrario al principio de proporcionalidad o de neutralidad en materia de IVA. Así pues, considera que la respuesta a la cuestión de si esta disposición es contraria al artículo 205 de la Directiva IVA,

interpretado a la luz de tales principios, es importante para poder apreciar si Dranken Van Eetvelde está o no obligada a pagar el IVA defraudado.

15 En segundo lugar, el referido tribunal subraya que la aplicación del principio *non bis in idem* difiere en función de que este principio se refiera al ámbito de los impuestos sobre la renta o al del IVA. Sostiene que la cuestión de la acumulación de sanciones administrativas y penales en relación con una unidad de propósito exige un examen a la luz de tal principio, principio que se ve concretado en el artículo 50 de la Carta.

16 En estas circunstancias, el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Infringe el artículo 51 *bis*, apartado 4, del [Código del IVA] el artículo 205 de la [Directiva del IVA] en relación con el principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto esta disposición prevé una responsabilidad incondicional total y el juez no puede apreciarla en función de la contribución de cada persona al fraude fiscal?

2) ¿Infringe el artículo 51 *bis*, apartado 4, del [Código del IVA] el artículo 205 de la [Directiva del IVA], en relación con el principio de neutralidad en materia del IVA, si esta disposición debe interpretarse en el sentido de que una persona está obligada solidariamente a pagar el IVA en lugar del deudor legal, sin que deba tenerse en cuenta la deducción del IVA que el deudor legal pueda practicar?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones (administrativas y penales) de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos materialmente idénticos pero que han tenido lugar en años sucesivos (si bien, en el ámbito penal, deberían calificarse de delito continuado con unidad de propósito), siendo así que los hechos son objeto de actuaciones administrativas en un año y objeto de diligencias penales en otro año? ¿No debe considerarse que estos actos están indisolublemente ligados entre sí por haber tenido lugar en años sucesivos?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse contra una persona un procedimiento dirigido a la imposición de una multa administrativa de carácter sancionador por hechos por los que ya ha sido condenada penalmente con carácter firme, siendo así que ambos procedimientos se tramitan de forma plenamente independiente entre sí y que la única garantía de que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas sea proporcionada a la gravedad de la infracción de que se trata consiste en que el tribunal de lo tributario puede realizar un examen de la proporcionalidad en cuanto al fondo, mientras que la normativa nacional no prevé normas a tal respecto ni tampoco normas que permitan a la autoridad administrativa tener en cuenta la sanción penal ya impuesta?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### Primera cuestión prejudicial

17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal.

18 A tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202 a 204 de esta Directiva, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

19 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de la Directiva del IVA forman parte de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de dicha Directiva, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público». Estos artículos determinan las personas deudoras del IVA. Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, precisa, no obstante, que otras personas pueden o deben ser deudoras de dicho impuesto en las situaciones a que se refieren los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la misma Directiva.

20 Las disposiciones de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de la Directiva del IVA, entre las que se inscribe el artículo 205 de dicha Directiva, están destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones. De este modo, estas disposiciones tienen como objetivo

Síguenos en...



garantizar al Tesoro Público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate (véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 28).

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

22 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 (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada).

23 Por lo que respecta a este último principio, a la luz del cual el tribunal 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 33 y jurisprudencia citada).

24 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 (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 34).

25 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 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 (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 35 y jurisprudencia citada).

26 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 (sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 36 y jurisprudencia citada).

27 En el caso de autos, en primer término, el tribunal remitente parte de la premisa de que el artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, controvertido en el litigio principal, establece una responsabilidad «objetiva», que, por este motivo, podría ser contraria al principio de proporcionalidad. Pues bien, solo ese tribunal es competente para determinar y apreciar los hechos de ese litigio y para interpretar y aplicar el Derecho nacional (sentencia de 29 de julio de 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, apartado 36 y jurisprudencia citada).

28 No obstante, llamado a facilitar a ese tribunal una respuesta útil en el marco del procedimiento de cooperación establecido en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionarle indicaciones, extraídas de los autos del procedimiento principal y de las observaciones escritas que le hayan sido presentadas, que puedan permitir a aquel tribunal dictar una resolución (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, apartado 81 y jurisprudencia citada).

29 Pues bien, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, a tenor del artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, los sujetos pasivos responden con carácter solidario del pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo si, en el momento en que efectuaron una operación, «sabían o hubieran debido saber que no se pagaba o no se pagaría el impuesto en la cadena de operaciones con la intención de evadir el impuesto».

30 A este respecto, y sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al tribunal remitente, procede observar que, como indican el Gobierno belga y la Comisión Europea en sus observaciones escritas, esta disposición no establece una responsabilidad solidaria «objetiva» que sea contraria al principio de proporcionalidad, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 26 de la presente sentencia, puesto que el sujeto pasivo de que se trata solo responde solidariamente del pago del IVA adeudado junto a la persona que es deudora del mismo si sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude del IVA.

31 Dicho esto, procede señalar que el artículo 205 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, exige que la presunción en la que se basa el artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA para considerar a un sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA adeudado junto con la persona que es deudora del mismo sea *iuris tantum*, en el sentido de que no sea prácticamente imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo refutar la citada presunción mediante prueba en contrario.

32 Para refutar la mencionada presunción, el sujeto pasivo de que se trate debe estar facultado para demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realiza no forman parte del sistema fraudulento de facturas falsas.

33 En segundo término, por lo que respecta al hecho de que el artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA exija al sujeto pasivo que es solidariamente responsable el pago de la totalidad del importe del IVA adeudado, sin permitir al juez apreciarlo en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en el fraude fiscal, procede señalar, por una parte, que de la propia naturaleza de una «responsabilidad solidaria», como la prevista en el artículo 205 de la Directiva del IVA, se desprende que todas las personas solidariamente responsables están obligadas al pago del importe íntegro del IVA adeudado (véase, por analogía, la sentencia de 18 de mayo de 2017, *Latvijas Dzēlceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 85).

34 Por otra parte, esta interpretación del concepto de «responsabilidad solidaria» es conforme con la finalidad perseguida por el artículo 205 de la Directiva del IVA, que, como se ha recordado en los apartados 20 y 21 de la presente sentencia, tiene como objetivo garantizar al Tesoro Público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate.

35 En efecto, exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en particular, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente para controlar la acción de aquel determinasen previamente las contribuciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude. Pues bien, además de que este enfoque sería contrario al propio principio de la responsabilidad solidaria establecido en el artículo 205 de la Directiva del IVA, tal determinación podría resultar especialmente difícil en caso de montajes fiscales fraudulentos complejos, caracterizados por una gran opacidad.

36 De ello se deduce que el artículo 205 de la Directiva del IVA exige que el sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA pueda verse obligado a pagar él solo la totalidad del importe del impuesto, cualquiera que sea el grado de participación de dicho sujeto pasivo en el fraude fiscal.

37 Como indica, en esencia, el Gobierno belga, esta interpretación se entiende sin perjuicio de la eventual aplicación de las normas nacionales de Derecho civil que regulan la relación del sujeto pasivo solidariamente obligado al pago del IVA, en el sentido del artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, y del sujeto pasivo que normalmente adeuda dicho impuesto, que, en su caso, permitirían al primer sujeto pasivo dirigirse contra este segundo sujeto pasivo con el fin de repartir la carga económica total en función de su respectiva contribución en la deuda tributaria.

38 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal, siempre que el citado sujeto pasivo tenga la facultad de demostrar que adoptó

todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realizaba no formaban parte de ese fraude.

### **Segunda cuestión prejudicial**

39 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que impone una obligación solidaria de pagar el IVA a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que deba tenerse en cuenta el derecho de este último a la deducción del IVA devengado o pagado.

40 El derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de actividades gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado [sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 21].

41 En particular, el régimen de deducciones tiene por objeto descargar 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 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, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 22 y jurisprudencia citada].

42 Ello no obstante, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, de manera que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva [sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 24 y jurisprudencia citada].

43 Así pues, debe denegarse el derecho a deducción 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 o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, 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, participe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios 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, apartado 35 y jurisprudencia citada].

44 En el caso de autos, se ha de subrayar que es objeto de la segunda cuestión prejudicial dilucidar si el sujeto pasivo que queda obligado solidariamente al pago del IVA en lugar del deudor de dicho impuesto en virtud de una disposición nacional que aplica el artículo 205 de la Directiva del IVA tiene derecho a tener en cuenta, a efectos del IVA que debe abonar, el derecho a deducir el IVA que podría practicar el citado deudor del IVA. Además, esta cuestión solo se refiere a los supuestos en los que la responsabilidad solidaria del pago del IVA se deriva del artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, relacionados, por definición, con supuestos de fraude del IVA.

45 Pues bien, en tales supuestos de fraude, de conformidad con la jurisprudencia mencionada en los apartados 42 y 43 de la presente sentencia, debe denegarse al sujeto pasivo deudor del IVA el derecho a deducir el IVA. Por consiguiente, en la medida en que dicho sujeto pasivo no puede invocar derecho alguno a deducir ese impuesto, no cabe transferir, *a fortiori*, tal derecho a deducción al sujeto pasivo que queda obligado solidariamente al pago del referido impuesto en virtud de la disposición nacional que transpone el artículo 205 de la Directiva del IVA.

46 Ello es así máxime cuando, según el tenor del artículo 51 *bis*, apartado 4, del Código del IVA, la responsabilidad solidaria del sujeto pasivo distinto del deudor del IVA solo está prevista cuando el sujeto pasivo solidariamente responsable también conocía o hubiera debido conocer

que no se pagaba o no se pagaría el impuesto en la cadena de operaciones con la intención de evadir el impuesto.

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que impone una obligación solidaria de pagar el IVA a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que deba tenerse en cuenta el derecho de este último a la deducción del IVA devengado o pagado.

### **Tercera cuestión prejudicial**

48 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

49 El artículo 50 de la Carta dispone que «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión [Europea] mediante sentencia penal firme conforme a la ley». En consecuencia, el principio *non bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procedimientos como de sanciones de carácter penal en el sentido de dicho artículo por los mismos hechos contra la misma persona (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 25, y de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 24).

50 La aplicación del principio *non bis in idem* se supedita a un doble requisito: por una parte, que exista una resolución anterior firme (requisito del «bis») y, por otra parte, que la resolución anterior y los procedimientos o resoluciones posteriores tengan por objeto los mismos hechos (requisito del «idem») (sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 28).

51 Por lo que respecta al requisito del «idem», es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el criterio pertinente para apreciar la existencia de la misma infracción es el de la identidad de los hechos materiales, entendido como la existencia de un conjunto de circunstancias concretas indisolublemente ligadas entre sí que han dado lugar a la absolución o a la condena definitiva de la persona de que se trate. Así, el artículo 50 de la Carta prohíbe imponer, por hechos idénticos, varias sanciones de carácter penal al término de distintos procedimientos tramitados a estos efectos (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 35, y de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 33).

52 Además, la calificación jurídica, en Derecho nacional, de los hechos y el interés jurídico protegido no son pertinentes para determinar la existencia de la misma infracción, puesto que el alcance de la protección que confiere el artículo 50 de la Carta no puede variar de un Estado miembro a otro (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 36, y de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 34).

53 El Tribunal de Justicia ha recordado que el requisito del «idem» exige que los hechos materiales sean idénticos. En cambio, el principio *non bis in idem* no resulta aplicable cuando los hechos de que se trate no sean idénticos, sino solo similares. En efecto, la identidad de los hechos materiales se entiende como un conjunto de circunstancias concretas derivadas de acontecimientos que son, en esencia, los mismos, en la medida en que implican al mismo autor y están indisolublemente ligados entre sí en el tiempo y en el espacio (sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartados 36 y 37).

54 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la sanción penal impuesta a Dranken Van Eetvelde a raíz de su condena en el procedimiento penal concluido mediante la sentencia del rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Dendermonde), de 18 de junio de 2019, versaba sobre un fraude del IVA cometido en los ejercicios fiscales de 2012 a 2014. Pues bien, el tribunal remitente indica que el procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal, aun cuando debiera ser considerado de carácter penal, versa sobre un fraude del IVA cometido en el ejercicio fiscal de 2011. Así pues, incluso aunque hubiera que considerar que, en todos esos ejercicios fiscales, la citada sociedad participó en el establecimiento de un mismo sistema de fraude del IVA, no es menos cierto que el procedimiento penal y el procedimiento administrativo se refieren a períodos fiscales diferentes.

55 Por otro lado, la indicación del tribunal remitente de que, en virtud del Derecho penal nacional, los hechos materiales constatados entre 2011 y 2014 pueden considerarse constitutivos de un delito continuado con unidad de propósito es irrelevante a efectos del examen del cumplimiento del requisito del «*idem*» en el Derecho de la Unión.

56 De ello se deduce que los hechos relativos al procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal y los que fueron objeto del procedimiento penal no son idénticos, de modo que no concurre el requisito del «*idem*». Por consiguiente, el principio *non bis in idem* no es aplicable en el presente asunto.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

#### **Cuarta cuestión prejudicial**

58 Habida cuenta de la respuesta dada a la tercera cuestión prejudicial, no procede responder a la cuarta.

#### **Costas**

59 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 Novena) declara:

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

**debe interpretarse en el sentido de que**

**no se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del impuesto sobre el valor añadido, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal, siempre que el citado sujeto pasivo tenga la facultad de demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realizaba no formaban parte de ese fraude.**

**2) El artículo 205 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de neutralidad fiscal,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**no se opone a una disposición nacional que establece una obligación solidaria de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que se deba tener en cuenta el derecho de este último a la deducción del IVA devengado o pagado.**

**3) El artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.**

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.