

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de julio de 2026

Sala Quinta

Asunto T-356/25

SUMARIO:

IVA. Representante fiscal. Responsabilidad solidaria. *Normativa nacional que designa al representante fiscal como deudor del IVA y establece su responsabilidad solidaria.* El art. 204 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un representante fiscal de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro sea considerado deudor del impuesto, en el sentido de dicha disposición, aun cuando dicho representante fiscal no participe en las operaciones imponibles realizadas por el sujeto pasivo, y siempre que haya sido designado como tal por este último. El art. 205 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un representante fiscal que no ha sido designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, pero que está encargado de cumplir, por cuenta de tal sujeto pasivo, obligaciones declarativas en materia de IVA, sin tener la obligación de llevar una contabilidad ni emitir documentos contables relativos a las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, pueda ser considerado solidariamente responsable del pago del IVA adeudado, cuando ni la Administración tributaria ni el órgano jurisdiccional competente están facultados para comprobar si ha participado en la actividad económica del sujeto pasivo, si sabía o debería haber sabido que el impuesto quedaría pendiente de pago y si actuó de buena fe y adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para garantizar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA. El hecho de que la operación por la que se devenga el IVA se haya realizado con el número individual de identificación a efectos del IVA atribuido al sujeto pasivo por el Estado miembro en el que está establecido o con el atribuido por el Estado miembro en el que se devenga el IVA no es determinante para las respuestas que figuran en los puntos 1 y 2 del presente fallo. El art. 205 de la Directiva IVA, a la luz del art. 204, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un deudor designado en virtud de dicho artículo 204 no puede ser también responsable solidario en virtud del artículo 205 de la misma Directiva.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-356/25 [Rapera], (1)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia), mediante resolución de 6 de mayo de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de mayo de 2025, en el procedimiento entre

AY

y

Anexartiti Archi Dimosion Esodon,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces),

integrado por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y el Sr. M. Sampil Pucurull (Ponente), la Sra. T. Pynnä, el Sr. J. Laitenberger y la Sra. M. Stancu, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Secretaria: Sra. S. Spyropoulos, administradora;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 3 de junio de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 25 de febrero de 2026;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de AY, por el Sr. D. Finokalioti y la Sra. A. Finokalioti, dikigoro;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. E.-E. Krompa, I. Kotsoni y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Athanasiadou y P. Carlin, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

Síguenos en...

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 204 y 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) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019 (DO 2019, L 310, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AY, una comisionista de aduanas residente en Grecia, y la Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Administración Independiente de Ingresos Públicos, Grecia; en lo sucesivo, «AADE»), en relación con las medidas cautelares adoptadas contra AY para el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado en dicho Estado miembro por O, sociedad domiciliada en Italia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 204 de la Directiva del IVA establece:

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

Además, cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por la Directiva 76/308/CEE [de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 1976, L 73, p. 18)] y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 [del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2003, L 264, p. 1)], los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido.

No obstante, los Estados miembros no podrán aplicar la opción contemplada en el párrafo segundo a un sujeto pasivo en el sentido del artículo 358 *bis*, punto 1, que haya optado por el régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad.

2. La posibilidad prevista en el párrafo primero del apartado 1 quedará sujeta a las condiciones y modalidades que establezca cada Estado miembro.»

4 El artículo 205 de la Directiva del IVA dispone:

«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

5 El artículo 213, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[...]

6 El artículo 214, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos [...] que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción [...];

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA [...];

[...]

Derecho helénico

7 La Nomos 2859/2000 — Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (Ley 2859/2000, por la que se aprueba el Código del IVA) (FEK A' 248), en su versión vigente en el momento de los hechos (en lo sucesivo, «Código del IVA»), contenía un artículo 35, titulado «Personas deudoras del impuesto», que disponía lo siguiente en su apartado 1:

«En el caso de las entregas de bienes, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y la prestación de servicios, el deudor del impuesto será:

a) el sujeto pasivo establecido en el interior del país, por las operaciones que efectúe y cuyo lugar de imposición se sitúe en el interior del país [...];

b) el sujeto pasivo establecido en el interior de otro Estado miembro, por las operaciones efectuadas por este último y cuyo lugar de imposición se sitúe en el interior del país, con excepción de las operaciones mencionadas en las letras e), f) y h) y siempre que no haya designado un representante fiscal de conformidad con el artículo 36, apartado 4, letra e);

c) el representante fiscal de un sujeto pasivo establecido fuera de Grecia, por las operaciones que efectúe y cuyo lugar de imposición se sitúe en el interior del país, con excepción de las operaciones contempladas en las letras e), f) y h);

d) [...]

e) el destinatario de los bienes, siempre que sea el sujeto pasivo, por las siguientes operaciones [...];

f) el destinatario de los servicios, siempre que sea el sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo [...];

g) el destinatario de los bienes y servicios establecido en el interior del país, en relación con las operaciones respecto de las cuales el deudor sea, en principio, el representante fiscal conforme al supuesto de la letra c) y para las que no haya sido designado representante fiscal de conformidad con el artículo 36, apartado 4, letra d);

h) en cualquier otro supuesto, el destinatario de los bienes y servicios establecido en el interior del país [...].»

8 El artículo 36 del Código del IVA, titulado «Obligaciones de los sujetos pasivos», disponía lo siguiente en sus apartados 4, letras d) y e), y 7, letra d):

«4. El sujeto pasivo también estará obligado a:

[...]

d) designar a un representante fiscal antes de realizar cualquier operación imponible en el interior del país, cuando se trate de un sujeto pasivo que no esté establecido de forma permanente en el país o en otro Estado miembro y sea él mismo deudor del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35. La designación del representante fiscal se efectuará mediante la entrega de una copia del mandato correspondiente al jefe de la oficina tributaria competente para el impuesto sobre la renta del representante fiscal. Esta copia deberá ser visada por la autoridad consular griega del lugar en el que esté establecido el sujeto pasivo o por la autoridad designada para el visado de conformidad con el Convenio de La Haya de 5 de octubre de 1961.

e) Podrán asimismo designar un representante fiscal, de conformidad con lo dispuesto en la letra d) del presente apartado, los sujetos pasivos que estén establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea y que no tengan establecimiento en Grecia. En este supuesto, el representante fiscal no está obligado a llevar una contabilidad ni a emitir documentos contables sobre las operaciones efectuadas por su mandante.

[...]

7. Las siguientes personas también estarán sujetas, cuando proceda, a las obligaciones establecidas en el presente artículo:

[...]

d) el representante fiscal, cuando tenga la consideración de deudor del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 35.»

9 El artículo 55 del Código del IVA, titulado «Responsabilidad solidaria para el pago del impuesto», establecía:

«Las siguientes personas serán conjunta y solidariamente responsables, junto con el deudor, del pago del impuesto adeudado:

a) Las personas mencionadas en el artículo 36, apartado 7, y [...]

[...]

d) La persona sin la condición de sujeto pasivo, en el caso de una entrega de bienes o prestación de servicios en relación con las cuales es el sujeto pasivo establecido fuera del país o su representante fiscal quien tiene la condición de deudor del impuesto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35.»

10 El artículo 8 de la Nomos 5104/2024 — Kodikas forologikis diadikiasias [...] (Ley 5104/2024, por la que se aprueba el Código de Procedimiento Tributario [...]) (FEK A' 58; en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), con el epígrafe «Mandatario fiscal y representante fiscal», dispone:

«1. Un contribuyente residente fiscal en un país extranjero podrá designar a una persona física o jurídica, residente fiscal en Grecia, como mandatario fiscal a efectos del cumplimiento de las obligaciones formales derivadas del Código y como destinatario de toda la correspondencia relativa al contribuyente.

2. En particular, por lo que respecta a las obligaciones relativas al IVA y al impuesto sobre las primas de seguro, se aplicará el artículo 36, apartado 4, letra d), del Código del IVA (Ley n.º 2859/2000, FEK A' 248), que regula la designación de un representante fiscal.

3. La persona designada como mandatario fiscal no será responsable del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 AY es comisionista de aduanas y está registrada en Grecia como representante fiscal de O, una empresa con domicilio social en Italia. En virtud de un mandato especial de 2022, presentado en el registro de la oficina tributaria competente, AY fue designada como «mandatario fiscal» de O en Grecia y le fue encomendada la «representación fiscal de la sociedad» ante las autoridades aduaneras y tributarias, la «presentación de las declaraciones periódicas del IVA», el «pago por la sociedad y por cuenta de esta de los importes fijados por las autoridades aduaneras y tributarias en nombre de la sociedad» y «el cumplimiento de las formalidades aduaneras de todo tipo relacionadas con el despacho de aduana de los cargamentos en nombre de la sociedad a través de las oficinas aduaneras del país, mediante la firma de los documentos necesarios».

12 O es titular de un número italiano de identificación a efectos del IVA y de un número griego de identificación a efectos del IVA. Su actividad principal consiste en la comercialización de celulosa, materia prima destinada a la producción de papel higiénico. A tal fin, deposita mercancías procedentes de Finlandia en diversas instalaciones de almacenamiento situadas en territorio griego.

13 En 2023, la AADE llevó a cabo una inspección relativa a los ejercicios fiscales de 2020 a 2022. Dicho control se refería, por una parte, a las entregas intracomunitarias efectuadas por O con su número griego de identificación a efectos del IVA con destino a clientes establecidos en Bulgaria e Italia y, por otra parte, a las entregas intracomunitarias realizadas con su número italiano de identificación a efectos del IVA con destino a clientes establecidos en Grecia.

14 A raíz de dicha inspección, la AADE constató que el establecimiento griego de O tenía pendiente de pago la cantidad de 3 344 061,47 euros en concepto de IVA.

15 En estas circunstancias, la AADE dictó una resolución dirigida a O y a AY, en calidad de representante fiscal de dicha sociedad, mediante la que se imponían medidas cautelares inmediatas y urgentes para salvaguardar el interés público, consistentes, en particular, en inmovilizar una parte de los depósitos que poseían en entidades de crédito en Grecia.

16 AY interpuso un recurso de anulación contra dicha resolución ante el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

17 En apoyo de su recurso, AY impugna su registro como representante fiscal de O y la declaración de su responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de esta sociedad. Sostiene, en particular, que su labor se limitaba a presentar las declaraciones del IVA relativas a las operaciones realizadas por O con su número griego de identificación a efectos del IVA y a pagar el impuesto correspondiente, pero que no llevaba contabilidad ni celebraba contratos para dicha sociedad, que no tenía conocimiento de las operaciones realizadas por esta y que no estaba encargada del transporte de las mercancías correspondientes ni del pago de los proveedores.

18 La AADE alega, por su parte, que AY, en su condición de representante fiscal de O, era solidariamente responsable del cumplimiento de las obligaciones de esta sociedad en materia de IVA, tanto en aplicación del artículo 35, apartado 1, letra c), del Código del IVA, relativo a la condición de deudor de los representantes fiscales de sujetos pasivos establecidos fuera de Grecia, como del artículo 55 de dicho Código, relativo a las personas conjunta y solidariamente responsables, junto con el deudor, del pago del impuesto, y que, por tanto, las medidas cautelares le fueron impuestas de manera conforme a Derecho.

19 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular de las sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), y de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto) (C-714/20, EU:C:2022:374), las disposiciones de la Directiva del IVA, y en especial su artículo 205, deben interpretarse en el sentido de que permiten establecer una responsabilidad solidaria para el pago del IVA devengado por adquisiciones intracomunitarias de bienes frente a una persona que se limita a presentar las declaraciones de IVA correspondientes y a pagar el impuesto adeudado sin llevar contabilidad ni emitir documentos contables relativos a las operaciones realizadas por su mandante.

20 Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre las condiciones en las que el representante fiscal de un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro puede ser considerado deudor del impuesto en el sentido del artículo 204 de la Directiva del IVA, en particular cuando ni la Administración tributaria ni el órgano jurisdiccional competente están facultados para comprobar si dicho representante participa efectivamente en la actividad económica del sujeto pasivo al que representa.

21 Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera que, para apreciar si las disposiciones nacionales aplicadas por la AADE cumplen los requisitos de claridad y precisión y son conformes con el principio de seguridad jurídica, es necesario determinar si los artículos 204, apartado 1, y 205 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una persona puede ser considerada responsable del pago del IVA simultáneamente en virtud de estas dos disposiciones.

22 En estas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva [del IVA] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 55, letra d), [del Código del IVA], en virtud de la cual responderá solidariamente del pago del IVA una persona que (independientemente de cómo la califique la normativa nacional, a saber, “representante” fiscal o “mandatario” fiscal) no está obligada a llevar ninguna contabilidad ni a expedir documentos contables sobre las operaciones efectuadas por su mandante, sujeto pasivo, establecido en otro Estado miembro, sino que se limita a presentar las declaraciones del IVA correspondientes, cuando dicha disposición nacional no permite a la Administración tributaria ni, en consecuencia, al órgano jurisdiccional competente investigar: i) si dicha persona ha participado o no en la actividad económica del sujeto pasivo; ii) si sabía o debería haber sabido que no se pagaría el impuesto correspondiente a dicha operación o a una operación anterior o posterior, y iii) si actuó o no de buena fe y adoptó todas las medidas razonables dentro de los límites de sus facultades?

2) A efectos del artículo 204 de la Directiva [del IVA], ¿puede considerarse que el representante fiscal de un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro es responsable en calidad de deudor cuando no participa en la actividad de dicho sujeto? ¿Se opone esta disposición a una norma nacional, como la del artículo 35, apartado 1, letra c), [del Código del IVA], en virtud de la cual el representante fiscal es considerado automáticamente deudor del impuesto, sin que ni la Administración tributaria ni, en consecuencia, el órgano jurisdiccional competente puedan investigar si dicha persona participa o no en la actividad económica del sujeto pasivo?

3) ¿Influye en la respuesta a las cuestiones prejudiciales anteriores el hecho de que la operación por la que se devenga el IVA se realice utilizando el número de identificación fiscal a efectos del IVA del Estado miembro en el que está establecido el sujeto pasivo o el número de identificación fiscal a efectos del IVA del Estado miembro en el que se adeuda el impuesto?

4) ¿Deben interpretarse los artículos 204, apartado 1, y 205 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que una persona puede ser considerada responsable simultáneamente en virtud de ambas disposiciones, es

decir, como deudor del impuesto en el sentido del artículo 204, apartado 1, y como responsable solidaria en el sentido del artículo 205?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

23 Con carácter preliminar, procede señalar que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se enmarcan en premisas distintas.

24 En efecto, la primera cuestión prejudicial parte de la premisa de que AY no es una persona que adeuda el impuesto en el sentido del artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA. En cambio, las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta parten de la premisa de que AY tiene la consideración de deudor del impuesto en el sentido de dicha disposición. En cuanto a la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente contempla alternativamente ambas situaciones.

25 De la petición de decisión prejudicial y de los debates mantenidos en la vista se desprende que AY sostiene que no es ni la representante fiscal de O ni responsable solidaria de las deudas de esta.

26 Además, es preciso recordar que, en el marco del reparto de competencias entre el juez de la Unión y el juez nacional, corresponde en principio a este último comprobar si concurren los requisitos fácticos que determinan la aplicación de una norma de la Unión. No obstante, el juez de la Unión, cuando se le plantea una cuestión prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientar al juez nacional en su interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2025, Makeleio y Zougla, C-555/23 y C-556/23, EU:C:2025:484, apartado 37 y jurisprudencia citada).

27 Por consiguiente, corresponde al Tribunal General proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación necesarios en relación con el concepto de «representante fiscal designado como deudor del impuesto», en el sentido del artículo 204 de la Directiva del IVA.

28 A este respecto, procede señalar que la Directiva del IVA no contiene una definición general del concepto de «representante fiscal». No obstante, del artículo 204, apartado 1, de dicha Directiva se desprende que se refiere específicamente a los representantes fiscales designados como deudores del IVA.

29 Así pues, los representantes fiscales designados como deudores del impuesto en el sentido del artículo 204 de la Directiva del IVA se distinguen de otros intermediarios, como los representantes fiscales que actúan meramente como intermediarios, en la medida en que asumen la condición de deudor del IVA por cuenta de su mandante. Si bien la Directiva del IVA no establece criterios que permitan calificar a un representante fiscal como deudor del impuesto en función, en particular, de la naturaleza de las actividades ejercidas para su mandante, tampoco prohíbe que una legislación nacional pueda prever que esa calificación se base en una apreciación de la naturaleza de estas actividades. En efecto, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones y las modalidades de tal designación, lo que implica necesariamente determinar su ámbito de aplicación en su legislación nacional. Esta designación debe realizarse respetando el Derecho de la Unión y, especialmente, los principios generales que regulan el sistema común del IVA.

30 Habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si concurren los requisitos fácticos para la aplicación del artículo 204 de la Directiva del IVA.

Segunda cuestión prejudicial

31 Mediante su segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 204 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un representante fiscal de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro sea considerado deudor del impuesto, en el sentido de dicha disposición, aun cuando dicho representante fiscal no participe en las operaciones imponibles realizadas por ese sujeto pasivo.

32 En la situación contemplada en el artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la facultad de designar a un representante fiscal como deudor del impuesto, cuando el Estado miembro de que se trate haya previsto tal facultad, corresponde al sujeto pasivo y se ejerce respetando las condiciones y modalidades establecidas por la legislación nacional aplicable, de conformidad con el artículo 204, apartado 2, de la Directiva del IVA.

33 Aunque el artículo 204 de la Directiva del IVA no supedita la designación del representante fiscal como deudor del impuesto a la participación efectiva de este en las operaciones imponibles realizadas por el sujeto pasivo al que representa, esta disposición confiere a los Estados miembros un margen de apreciación para determinar las condiciones y las modalidades con arreglo a las cuales se designa a tal representante como deudor del impuesto.

34 Por lo tanto, el tenor del artículo 204 de la Directiva del IVA permite considerar que esta disposición no se opone a que se designe a un representante fiscal como deudor del IVA adeudado por el sujeto pasivo al que representa, aun cuando no intervenga en las operaciones imponibles realizadas por este último.

35 Esta conclusión se ve corroborada por el contexto en el que se inscribe el artículo 204 de la Directiva del IVA.

36 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de la Directiva del IVA, que forman parte de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de esta Directiva, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», determinan las personas deudoras del IVA. Si bien el artículo 193 de la Directiva del IVA establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, este artículo precisa que otras personas pueden o deben ser deudores de dicho impuesto en las situaciones previstas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 2025, Genzyński, C-278/24, EU:C:2025:299, apartado 43 y jurisprudencia citada).

37 Así pues, el conjunto de disposiciones en el que se inscribe el artículo 204 de la Directiva del IVA está destinado a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones, con el objetivo de garantizar al Tesoro Público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular cuando las partes del contrato no están situadas en el mismo Estado miembro o bien cuando la operación sujeta al IVA se refiera a operaciones cuya especificidad exige identificar a una persona distinta de la contemplada en el artículo 193 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 28, y de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 49).

38 En el marco de esta identificación, la designación de un representante fiscal como deudor del impuesto prevista en el artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, aunque solo sea una facultad para el sujeto pasivo, permite una recaudación del IVA más eficaz que la que resultaría de la aplicación de las normas ordinarias, según las cuales el deudor del impuesto es, en principio, el propio sujeto pasivo (véase, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada).

39 La eficacia de la recaudación del IVA que se persigue de este modo consiste en que la Administración tributaria disponga de un interlocutor en el Estado miembro de que se trate, a saber, el representante fiscal, con el que puede contactar más fácilmente que con el sujeto pasivo no establecido en ese Estado miembro y que, sobre todo, como deudor designado, puede facilitarle la recaudación del IVA.

40 En el ejercicio de la facultad de fijar las condiciones y modalidades previstas en el artículo 204, apartado 2, de la Directiva del IVA, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 20 y jurisprudencia citada).

41 En lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada).

42 En este contexto, una condición o una modalidad adicional vinculada a la facultad de designar a un representante fiscal en calidad de deudor del impuesto, como la exigencia de una participación en las operaciones realizadas por el sujeto pasivo representado, puede restringir su alcance y, por tanto, comprometer su efecto útil en relación con el objetivo general consistente en garantizar una recaudación del IVA lo más eficaz posible, respetando el principio de proporcionalidad. En efecto, la introducción de tal exigencia puede limitar el ejercicio de esta facultad y, por consiguiente, reducir su contribución a la recaudación efectiva del IVA.

43 Por el contrario, el hecho de no exigir una participación en las operaciones realizadas por el sujeto pasivo representado favorece el ejercicio pleno y completo de la facultad prevista por el legislador de la Unión y garantiza, de este modo, la realización del objetivo relativo a la efectividad de la aplicación del IVA y a la garantía de su cobro.

44 De ello se deduce que la facultad reconocida a los Estados miembros por el artículo 204, apartado 2, de la Directiva del IVA de supeditar el ejercicio de la facultad de designar a un representante fiscal como deudor del impuesto a condiciones o modalidades no puede interpretarse en el sentido de que la falta de tales condiciones o modalidades sea, en sí misma, contraria a dicha Directiva.

45 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 204 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un representante fiscal de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro sea considerado deudor del impuesto, en el sentido de dicha disposición, aun cuando dicho representante fiscal no participe en las operaciones imponibles realizadas por el sujeto pasivo, y siempre que haya sido designado como tal por este último.

Primera cuestión prejudicial

46 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional 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 que un representante fiscal encargado de cumplir, por cuenta de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, obligaciones declarativas en materia de IVA, sin tener la obligación de llevar una contabilidad ni emitir documentos contables relativos a las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, pueda ser considerado solidariamente responsable del pago del IVA adeudado, cuando ni la Administración tributaria ni el órgano jurisdiccional competente están facultados para comprobar si ha participado en la actividad económica del sujeto pasivo, si sabía o debería haber sabido que el impuesto quedaría pendiente de pago y si actuó de buena fe y adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para garantizar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA.

47 Con carácter preliminar, es preciso señalar que la cuestión planteada se refiere a un representante fiscal que no ha sido designado como deudor del impuesto en el sentido del artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

48 Procede señalar que la responsabilidad solidaria que se deriva del artículo 55 del Código del IVA está redactada de manera incondicional, ya que se aplica al representante fiscal de un sujeto pasivo, aun cuando lo sea de buena fe y no se le pueda reprochar falta o negligencia alguna, y con independencia de su eventual participación en las operaciones económicas de su mandante (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartados 23 y 24).

49 El artículo 205 de la Directiva del IVA indica que, en las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

50 El artículo 205 de la Directiva del IVA no precisa ni las personas que pueden ser designadas como deudoras solidarias ni las situaciones en las que puede efectuarse tal designación. Se limita a conferir a los Estados miembros la facultad de determinar las condiciones y las modalidades de aplicación de la responsabilidad solidaria que prevé, respetando, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartados 31 y 32, y de 10 de julio de 2025, KONREO, C-276/24, EU:C:2025:554, apartado 28).

51 Del contexto formado por los artículos 193 a 205 de la Directiva del IVA se desprende que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones. De este modo, estas disposiciones tienen como objetivo garantizar al Tesoro público la recaudación eficaz del IVA de la persona más adecuada, teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular, cuando las partes del contrato no están situadas en el mismo Estado miembro o bien cuando la operación sujeta al IVA se refiere a operaciones cuya especificidad exige identificar a una persona distinta de la contemplada en el artículo 193 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 49, y de 30 de abril de 2025, Genzyński, C-278/24, EU:C:2025:299, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada).

52 Las medidas que los Estados miembros pueden adoptar sobre la base del artículo 205 de la Directiva del IVA no pueden ir más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. En particular, las medidas nacionales que conducen, en la práctica, a establecer un sistema de responsabilidad solidaria objetiva exceden de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Así sucede, en particular, cuando una persona distinta del deudor del IVA se ve obligada a pagar el IVA adeudado por este sin tener la posibilidad de liberarse de esta responsabilidad solidaria demostrando que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor. En efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable en los que ella no tiene influencia alguna (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 24 y jurisprudencia citada).

53 En cambio, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que una persona distinta del deudor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no la conduce a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 25 y jurisprudencia citada).

54 Por tanto, el hecho de que una persona distinta del deudor haya actuado de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que haya adoptado toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un fraude haya quedado excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 26; véase también, por analogía, la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 25).

55 En estas circunstancias, sería desproporcionado imputar a un representante fiscal, que no ha sido designado como deudor del IVA adeudado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, la pérdida de ingresos fiscales causada por la actuación de este sujeto pasivo sin que ni la Administración nacional ni, en su caso, el juez competente hayan podido comprobar si dicho representante había participado en la actividad económica del sujeto pasivo, puesto que esa participación puede influir, en particular, en la apreciación de las medidas que podía adoptar y de su conocimiento de la actuación del sujeto pasivo, así como, de manera general, de su buena fe y de su diligencia.

56 Así pues, 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 se opone a que un representante fiscal que no ha sido designado como deudor del IVA adeudado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, pero que está encargado de cumplir, por cuenta de tal sujeto pasivo, obligaciones declarativas en materia de IVA, sin tener la obligación de llevar una contabilidad ni emitir documentos contables relativos a las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, pueda ser considerado solidariamente responsable del pago del IVA adeudado, cuando ni la Administración tributaria ni el órgano jurisdiccional competente están facultados para comprobar si ha participado en la actividad económica del sujeto pasivo, si sabía o debería haber sabido que el impuesto quedaría pendiente de pago y si actuó de buena fe y adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para garantizar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA.

Tercera cuestión prejudicial

57 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el hecho de que la operación por la que se devenga el IVA se haya realizado con el número individual de identificación a efectos del IVA atribuido al sujeto pasivo por el Estado miembro en el que está establecido o con el atribuido por el Estado miembro en el que se devenga el IVA es determinante para responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda.

58 Con carácter preliminar, procede señalar que, con arreglo al artículo 213 de la Directiva del IVA, todo sujeto pasivo está obligado a declarar el comienzo de sus actividades como tal sujeto pasivo.

59 Para cumplir esta obligación de declaración, el artículo 214 de la Directiva del IVA establece que los sujetos pasivos deberán estar identificados a efectos del IVA y obliga a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para atribuir a cada uno de ellos un número individual de identificación a efectos del IVA.

60 La identificación de los sujetos pasivos prevista en el artículo 214 de la Directiva del IVA tiene por objeto garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA, aportando la prueba del estatuto fiscal de los sujetos pasivos a efectos de la aplicación del IVA, simplificando los controles con miras a garantizar su correcta recaudación y facilitando la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de marzo de 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada).

61 Cada Estado miembro atribuye sus propios números individuales de identificación a efectos del IVA, por lo que un sujeto pasivo que ejerza sus actividades en varios Estados miembros debe, en principio, estar registrado en cada uno de ellos.

62 La respuesta a la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente debe darse a la luz de estas consideraciones.

63 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 204 de la Directiva del IVA establece el marco para la designación de un representante fiscal como deudor del impuesto, ofreciendo a los Estados miembros la posibilidad de permitir que el sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA designe a un representante fiscal que le sustituya como deudor del impuesto. Nada permite concluir que dicho artículo no sea aplicable en situaciones en las que el Estado miembro en el que se devenga el IVA haya atribuido a tal sujeto pasivo un número de identificación a efectos del IVA.

64 En cuanto a la respuesta a la primera cuestión prejudicial, en el anterior apartado 56 se ha declarado que el artículo 205 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la responsabilidad solidaria de un representante fiscal formulada de manera incondicional.

65 Por lo que respecta, en primer lugar, a la influencia del número individual de identificación a efectos del IVA con el que se realiza la operación de que se trata en la respuesta a la primera cuestión prejudicial, procede señalar que la utilización por el sujeto pasivo de uno u otro de sus números individuales de identificación a efectos del IVA no confiere, en principio, a ese representante fiscal ni más ni menos influencia en las actuaciones del sujeto pasivo y, por lo tanto, no justifica que se le impute una responsabilidad solidaria como la controvertida en el litigio principal.

66 En particular, el hecho de que las operaciones sean realizadas por un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en el que se devenga el IVA, con su número individual de identificación a efectos del IVA en ese Estado miembro, y de que estén comprendidas en el ámbito del mandato conferido a ese representante fiscal para la presentación de las declaraciones de IVA y el pago del IVA correspondiente no puede, en principio, tener como efecto conferir a ese representante fiscal un conocimiento de los actos del sujeto pasivo relativos a esas operaciones.

67 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la influencia del número individual de identificación a efectos del IVA con el que se realiza la operación de que se trata en la respuesta a la segunda cuestión prejudicial, basta recordar que el artículo 204, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA precisa que, cuando los Estados miembros prevean que el sujeto pasivo pueda designar a un representante fiscal que le sustituya como deudor del impuesto, el representante fiscal podrá ser designado como deudor del impuesto en las situaciones derivadas de los artículos 193 a 197 y de los artículos 199 y 200 de dicha Directiva. Por lo tanto, no es la utilización de un número individual de identificación a efectos del IVA, sino la existencia de una de estas situaciones, lo que determina si el representante fiscal puede ser considerado deudor del IVA.

68 Por tanto, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el hecho de que la operación por la que se devenga el IVA se haya realizado con el número individual de identificación a efectos del IVA atribuido al sujeto pasivo por el Estado miembro en el que está establecido o con el atribuido por el Estado miembro en el que se devenga el IVA no es determinante para responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda.

Cuarta cuestión prejudicial

69 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del artículo 204, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una persona puede, al mismo tiempo, ser considerada deudora del impuesto y ser responsable solidaria del pago del IVA.

70 A este respecto, procede señalar que el artículo 204, apartado 1, de la Directiva del IVA permite que la deuda del sujeto pasivo deudor se exija al deudor del impuesto designado, y que el artículo 205 de dicha Directiva establece una obligación de pago solidario del IVA vinculada a una deuda ajena.

71 El artículo 205 de la Directiva del IVA no precisa las personas que los Estados miembros pueden designar como responsables solidarios ni establece una distinción en función de si el deudor del impuesto es o no el sujeto pasivo. Se limita a indicar que la responsabilidad puede recaer en una persona distinta del deudor del impuesto.

72 De ello se deduce que el representante fiscal designado como deudor del impuesto con arreglo al artículo 204 de la Directiva del IVA no puede ser considerado responsable solidario de la deuda de IVA del sujeto pasivo al que representa, puesto que el artículo 205 de dicha Directiva establece que el responsable solidario no puede ser el deudor del impuesto.

73 Por lo tanto, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz del artículo 204, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un deudor del impuesto designado en virtud de dicho artículo 204 no puede ser también responsable solidario en virtud del artículo 205 de la misma Directiva.

Costas

74 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces)

declara:

1) El artículo 204 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) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a que un representante fiscal de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro sea considerado deudor del impuesto, en el sentido de dicha disposición, aun cuando dicho representante fiscal no participe en las operaciones imponibles realizadas por el sujeto pasivo, y siempre que haya sido designado como tal por este último.

2) El artículo 205 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2019/1995, a la luz del principio de proporcionalidad,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a que un representante fiscal que no ha sido designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, pero que está encargado de cumplir, por cuenta de tal sujeto pasivo, obligaciones declarativas en materia de IVA, sin tener la obligación de llevar una contabilidad ni emitir documentos contables relativos a las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, pueda ser considerado solidariamente responsable del pago del IVA adeudado, cuando ni la Administración tributaria ni el órgano jurisdiccional competente están facultados para comprobar si ha participado en la actividad económica del sujeto pasivo, si sabía o debería haber sabido que el impuesto quedaría pendiente de pago y si actuó de buena fe y adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para garantizar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA.

3) El hecho de que la operación por la que se devenga el IVA se haya realizado con el número individual de identificación a efectos del IVA atribuido al sujeto pasivo por el Estado miembro en el que está establecido o con el atribuido por el Estado miembro en el que se devenga el IVA no es determinante para las respuestas que figuran en los puntos 1 y 2 del presente fallo.

4) El artículo 205 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2019/1995, a la luz del artículo 204, apartado 1, de dicha Directiva,

debe interpretarse en el sentido de que

un deudor designado en virtud de dicho artículo 204 no puede ser también responsable solidario en virtud del artículo 205 de la misma Directiva.

Papasavvas	Sampol Pucurull	Pynnä
Laitenberger		Stancu

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de julio de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

