

Asunto C-276/24**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

19 de abril de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)

Fecha de la resolución de remisión:

10 de abril de 2024

Parte demandante:

KONREO, v. o. s., administradora concursal de la sociedad en quiebra FAU s.r.o.

Parte demandada:

Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos)

RESOLUCIÓN

El Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) [omissis], en el asunto KONREO, v. o. s., [omissis] administrador concursal de la sociedad en quiebra FAU s. r. o., parte demandante, [omissis] contra Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos), parte demandada, [omissis] relativo a las resoluciones de la demandada de 26 de mayo de 2020, [omissis] pronunciándose en el marco del recurso de casación interpuesto por la demandada contra la sentencia del Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa) de 10 de febrero de 2023 (expediente n.º 29 Af 48/2020-276),

resuelve lo siguiente:

[omissis] Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Se opone el artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de proporcionalidad, a una práctica nacional que permite considerar que el destinatario de una prestación imponible es responsable del pago del impuesto sobre el valor añadido debido por el proveedor de dicha prestación aunque ya se haya denegado al destinatario de la prestación imponible el derecho a deducir el impuesto por haber participado en un fraude fiscal?

[omissis]

Fundamentos

1. Objeto del asunto

- 1 La demandante es administradora concursal de la sociedad checa en quiebra FAU s. r. o. (en lo sucesivo, «FAU»). Todas las circunstancias y resoluciones que se describen a continuación atañen a los períodos impositivos comprendidos entre mayo y octubre de 2013. FAU compraba combustible a la sociedad checa VERAMI International Company s. r. o. (en lo sucesivo, «VERAMI»). Ambas sociedades estaban sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Tras efectuar una inspección tributaria a dichas sociedades, la Finanční správa České republiky (Administración Tributaria de la República Checa) determinó que, en la cadena comercial de la que formaban parte VERAMI y FAU, se había cometido un fraude fiscal. Aunque la pérdida fiscal se produjo en entidades que precedían a las sociedades VERAMI y FAU en dicha cadena y que no eran proveedores directos de combustible de VERAMI, la Administración Tributaria consideró que, a la luz de las circunstancias comerciales inusuales constatadas, las dos sociedades mencionadas podían haber sabido que se había cometido un fraude fiscal en el marco de las operaciones comerciales y, sin embargo, no tomaron medidas para evitar verse implicadas en dicho fraude.
- 2 A raíz de la inspección tributaria, la Administración Tributaria dictó, los días 5 de enero de 2015 y 2 de febrero de 20[1]5, actas de regularización con respecto a VERAMI. En virtud de dichas actas, la Administración Tributaria liquidó a esta sociedad un IVA adicional como consecuencia de la denegación del derecho a deducir el impuesto correspondiente a la compra del combustible que posteriormente suministró a FAU. Mediante auto de 27 de febrero de 2015, el Krajský soud v Brně declaró en quiebra a VERAMI e inició un procedimiento de insolvencia con el fin de liquidar los bienes de esta sociedad. El procedimiento de insolvencia sigue en curso.
- 3 El 14 de diciembre de 2016, el Krajský soud v Ostravě (Tribunal Regional de Ostrava) declaró en quiebra a FAU e inició un procedimiento de insolvencia con el fin de liquidar los bienes de esta sociedad. Este procedimiento de insolvencia sigue asimismo en curso. Posteriormente, el 7 de febrero de 2017, la Administración Tributaria liquidó igualmente a FAU un IVA adicional como

consecuencia de la denegación del derecho a deducir el impuesto. Mediante resolución de 25 de septiembre de 2017, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó la reclamación de FAU contra el acta de regularización. El recurso interpuesto contra esta resolución fue desestimado por el Krajský soud v Brně mediante sentencia de 1 de julio de 2022. El recurso de casación interpuesto por la demandante contra esta sentencia está tramitándose ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «NSS») (expediente n.º 6 Afs 255/2022). Habida cuenta de que FAU no ha abonado el IVA adicional que se le exige, la Administración Tributaria ha presentado su crédito en el procedimiento de insolvencia.

- 4 Antes de liquidar a FAU un IVA adicional como consecuencia de la denegación del derecho a deducir el impuesto, la Administración Tributaria instó a dicha sociedad, como responsable solidario, a que abonara el IVA que VERAMI no había ingresado a la Hacienda Pública, mediante seis requerimientos de responsabilidad solidaria fechados el 22 de abril de 2015 y el 7 de agosto de 2015. FAU presentó reclamaciones contra los requerimientos de responsabilidad solidaria, que fueron desestimadas inicialmente mediante resoluciones de la demandada de 22 de septiembre de 2016. Mediante sentencia de 9 de mayo de 2019, el Krajský soud v Brně anuló dichas resoluciones, porque la demandada no había interpretado los requisitos para aplicar la responsabilidad solidaria en concepto del impuesto debido por un proveedor con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») y del NSS. El asunto se devolvió a la demandada para nuevo examen. Posteriormente, mediante resoluciones de 26 de mayo de 2020, la demandada volvió a desestimar las reclamaciones. Esta segunda serie de resoluciones de la demandada es objeto de control en el presente asunto.
- 5 A efectos del control judicial de una resolución administrativa, resulta determinante la situación de hecho y de Derecho existente en la fecha en que se adopte dicha resolución [artículo 75, apartado 1, de 1a zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (Ley n.º 150/2002, del Código de Procedimiento Contencioso-Administrativo) [omissis]]. [En el presente asunto], dicha fecha es el 26 de mayo de 2020. En esa fecha, el IVA adicional ya había sido liquidado definitivamente (como consecuencia de la denegación del derecho a deducir el impuesto) tanto a VERAMI como a FAU. Ello no se ve alterado por el hecho de que la demandante interpusiera un recurso y posteriormente también un recurso de casación contra la liquidación a FAU del IVA adicional. En la fecha pertinente para el presente asunto, existía un acta definitiva de regularización de FAU. Cuando la demandada examinó por segunda vez las reclamaciones contra los requerimientos de responsabilidad solidaria, mediante los que se instó a FAU a que satisficiera el impuesto no pagado por VERAMI, existía una resolución definitiva de la Administración Tributaria que denegaba a FAU el derecho a deducir el impuesto sobre las mismas operaciones comerciales. Así pues, se requirió a FAU para que ingresara a la Hacienda Pública, en lugar de VERAMI, el impuesto que ya había abonado una vez a esta última sociedad al pagar las facturas. El impuesto del que

FAU es responsable solidaria es el indicado en las facturas expedidas por VERAMI, como proveedor, a FAU, como destinatario. Aunque FAU pagó los importes indicados en las facturas a su proveedor, es decir, a VERAMI, se le denegó el derecho a deducir el impuesto correspondiente a dichas facturas porque se había cometido un fraude en materia de IVA en la cadena comercial.

- 6 El Krajský soud v Brně anuló las resoluciones de la demandada de 26 de mayo de 2020 y devolvió a esta el asunto para nuevo examen. Justificó la devolución alegando que la Administración Tributaria no había respetado el principio de proporcionalidad al decidir aplicar la responsabilidad solidaria. Consideró que, en esencia, se había gravado dos veces una misma operación comercial, ya que la responsabilidad solidaria de FAU venía a sumarse en realidad a la obligación tributaria propia de esta sociedad derivada de la denegación del derecho a deducción, cuando la finalidad de la responsabilidad solidaria es garantizar que no se produzca un perjuicio para la Hacienda Pública, y no penalizar al sujeto pasivo.
- 7 La demandada ha interpuesto un recurso de casación contra la sentencia del tribunal regional. Alega que, aunque la finalidad del mecanismo de deducción del IVA es preservar el principio de neutralidad fiscal, este principio no puede ser invocado por quien haya participado a sabiendas en un fraude fiscal. En tales casos, la Administración Tributaria debe denegar el derecho a la deducción solicitada. La denegación del derecho a deducir el impuesto no tiene por objeto recaudar el impuesto no percibido, sino proteger la finalidad y el espíritu de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La Administración Tributaria está facultada para denegar el derecho a deducción a cuantos participen en una cadena comercial si sabían o podían y deberían haber sabido que se había cometido un fraude fiscal en el seno de dicha cadena. Las competencias de la Administración Tributaria no se limitan a recaudar el impuesto no percibido. Además, la participación en un fraude fiscal no puede regularizarse pagando el impuesto omitido. La obligación tributaria de FAU debe distinguirse de su responsabilidad solidaria, que garantiza el pago del impuesto debido por el proveedor de esta sociedad. El núcleo esencial de la responsabilidad solidaria es garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria de otra entidad. La aplicación de la responsabilidad solidaria tiene por efecto satisfacer el crédito [tributario] de la Hacienda Pública en lugar del deudor (proveedor del responsable solidario) que no haya pagado el impuesto. La denegación del derecho a deducir el impuesto tiene por objeto evitar el enriquecimiento indebido del sujeto pasivo que haya participado en un fraude fiscal. La denegación del derecho a deducción no es una figura jurídica especial en relación con la responsabilidad solidaria. En consecuencia, nada se opone a que ambas figuras, es decir, la denegación del derecho a deducir el impuesto relativo a una prestación obtenida afectada por fraude fiscal y la responsabilidad solidaria en concepto del pago del impuesto debido por el proveedor por esa misma prestación imponible, se apliquen simultáneamente al mismo sujeto pasivo. La aplicación de estas dos figuras parte de premisas similares (comportamiento fraudulento en una cadena comercial y falta de buena fe del sujeto pasivo por lo que respecta a la legalidad de sus operaciones), de modo que la concurrencia de ambas es una

consecuencia lógica. Sería paradójico que la responsabilidad solidaria solo se aplicara a quienes soliciten una deducción fiscal basándose en la buena fe por lo que respecta a la legalidad de las operaciones que realizan.

- 8 En su escrito de contestación al recurso de casación, la demandante alega que la denegación del derecho a deducción y la responsabilidad solidaria deben entenderse como procedimientos alternativos y que su aplicación simultánea vulnera el principio de neutralidad fiscal y la igualdad de trato de los sujetos pasivos. La demandante aduce que, a raíz de las resoluciones de la demandada que son objeto del presente recurso, FAU está obligada a pagar tres veces el IVA sobre la misma operación: primero, lo pagó a su proveedor; posteriormente, lo «abonó» como consecuencia de que se le denegara el derecho a deducirlo y, ahora, debe satisfacerlo por tercera vez en virtud de la responsabilidad solidaria en concepto del pago del impuesto debido por su proveedor. La demandante añade que tanto la denegación del derecho a deducción como la responsabilidad solidaria tienen por objeto proteger la Hacienda Pública y, por tanto, basta con aplicar una sola de estas figuras jurídicas. Considera que el objetivo del procedimiento de la Administración Tributaria no debe ser gravar al máximo una operación, sino tratar de aproximarse a la situación que, desde la perspectiva de la Hacienda Pública, se habría producido si los sujetos pasivos hubieran actuado legalmente. Si estos hubieran actuado conforme a Derecho, la Hacienda Pública habría percibido el impuesto una sola vez. No hay razón para que la Hacienda Pública se enriquezca mediante una doble imposición. Por último, la demandante indica que el principio de proporcionalidad forma parte integrante de los principios del Derecho de la Unión y que el tribunal regional lo aplicó basándose en que se trata de un principio que prevalece sobre el tenor literal de los preceptos legales.

II. Disposiciones del Derecho de la Unión y del Derecho nacional invocadas

- 9 El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112/CE»), 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.

- 10 En el Derecho nacional, la regulación general de la responsabilidad solidaria en materia de obligaciones tributarias se rige por los artículos 171 y 172 de la zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Ley n.º 280/2009, del Código Tributario; en lo sucesivo, «Código Tributario»). El artículo 171 del Código Tributario establece:

Artículo 171

(1) Una entidad quedará obligada a abonar los pagos atrasados siempre que la ley le imponga una responsabilidad solidaria y que la

Administración Tributaria, mediante requerimiento, identifique el impuesto adeudado del que es responsable la entidad y, al mismo tiempo, inste a esta a abonar los pagos atrasados en un plazo determinado; deberá adjuntarse al requerimiento una copia de la resolución de liquidación del impuesto.

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

- 11 La responsabilidad solidaria del sujeto pasivo en materia de IVA está regulada en el artículo 109 de la zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en los siguientes términos:

Artículo 109

Responsabilidad solidaria del destinatario de una prestación imponible

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

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

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

- a) se aparte claramente, sin justificación económica, del precio habitual,***

- b) *se haga llegar, en todo o en parte, mediante transferencia, a una cuenta abierta por un proveedor de servicios de pago fuera del territorio nacional, o*
- c) *se haga llegar, en todo o en parte, mediante transferencia, a una cuenta distinta de la cuenta del proveedor de la prestación imponible, que la Administración Tributaria había divulgado con el fin de permitir el acceso a distancia a ella.*
- 12 En el presente asunto, la Administración Tributaria aplicó la responsabilidad solidaria en virtud del artículo 109, apartado 2, letra b), de la Ley del IVA. El NSS abordó la interpretación de esta disposición en su sentencia de 15 de febrero de 2018 (expediente n.º 5 Afs 78/2017-33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33) En ella, el NSS subrayó la obligación de interpretar dicha disposición de manera conforme con el Derecho de la Unión, es decir, con arreglo a los requisitos formulados por el Tribunal de Justicia en relación con las condiciones de aplicación de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 205 de la Directiva 2006/116/CE. En consecuencia, conforme a la disposición invocada, la responsabilidad solidaria implica que, además de efectuar el pago en una cuenta abierta por un proveedor de servicios de pago fuera del territorio nacional, concurren otras circunstancias de las que se desprenda que el sujeto pasivo que efectuó el pago en dicha cuenta sabía o podía saber que la finalidad de desviar de ese modo el pago fuera del territorio nacional era precisamente eludir abonar el impuesto.
- 13 En su segunda serie de resoluciones, la demandada ya examinó si existían otras circunstancias de las que pudiera deducirse que FAU sabía o podía y debería haber sabido que su proveedor, VERAMI, no pagaría el importe del IVA indicado en las facturas.
- 14 El concepto de responsabilidad solidaria tal como esta se aplica en el Derecho tributario nacional se basa en los fundamentos generales de Derecho privado de esta figura jurídica. De la jurisprudencia del NSS a este respecto resulta que la responsabilidad solidaria es una garantía, que complementa la obligación principal. Dicha responsabilidad tiene carácter accesorio y, por tanto, su existencia está vinculada a la obligación principal garantizada y comparte la suerte de esta. El alcance de la responsabilidad solidaria se deriva de la obligación principal. La responsabilidad solidaria cesa con la obligación principal, salvo precepto legal en contrario. Otra característica de la responsabilidad solidaria es su carácter subsidiario, que se expresa en el hecho de que una entidad solo puede ser llamada a responder solidariamente cuando el deudor haya incumplido la obligación principal (o parte de ella) garantizada por la responsabilidad solidaria (véase, por ejemplo, la sentencia del NSS citada anteriormente, KOVÁŘ plus). Si el responsable solidario cumple *de facto* la obligación principal en lugar del deudor, dispondrá de una acción de repetición (subrogación) frente a este. El responsable solidario obtiene pues un derecho frente al deudor, al que puede exigir que le reembolse lo que ha abonado en su lugar al acreedor para satisfacer la obligación

principal. El responsable solidario también obtiene esta acción de Derecho privado en el supuesto de la responsabilidad solidaria establecida por ley para el caso de impago de impuestos [sentencia de la Velký Senát Nejvyšší soud České republiky (Gran Sala del Tribunal Supremo de la República Checa, República Checa), de 8 de septiembre de 2010 (expediente n.º 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1), relativa al Derecho civil vigente hasta el 31 de diciembre de 2013; para la regulación legal vigente desde el 1 de enero de 2014, véanse los artículos 1937 y 1938 de la zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Ley n.º 89/2012, del Código Civil)].

- 15 Sin embargo, habida cuenta de las circunstancias en las que puede hacerse valer la responsabilidad solidaria en Derecho tributario (véase el artículo 171, apartado 3, del Código Tributario, antes citado), puede considerarse que la acción de repetición de que dispone el responsable solidario será difícilmente ejercitable. En efecto, la Administración Tributaria solo puede reclamar al responsable solidario el pago de la deuda si no ha logrado cobrarla (es decir, mediante ejecución forzosa) del deudor. La ejecución forzosa de la deuda únicamente es innecesaria si se prevé que será manifiestamente ineficaz o si el deudor está en quiebra. En el presente asunto, en la fecha de emisión de los requerimientos de responsabilidad solidaria, se seguía contra VERAMI un procedimiento de insolvencia a efectos de la liquidación de esta sociedad. En la República Checa, el porcentaje de recuperación [de los créditos] en los casos de liquidación por insolvencia suele ser muy bajo. Así pues, no puede presumirse que si, en estas circunstancias, el responsable solidario (en este caso, FAU) hubiera abonado a la Administración Tributaria los pagos atrasados de VERAMI, hubiera podido ejercer con éxito la acción de repetición frente a dicha sociedad. Por lo tanto, hay que partir de la premisa de que, en principio, el responsable solidario no recuperará de hecho del deudor principal (su proveedor) lo que haya pagado a la Administración Tributaria en concepto de los pagos tributarios atrasados del deudor principal.

III. Análisis de la cuestión prejudicial

- 16 Según el NSS, procede señalar que, en la cuestión prejudicial planteada, se entrecruzan dos aspectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido: por un lado, la denegación del derecho a deducir el impuesto y, por otro, la aplicación de la responsabilidad solidaria al pago del impuesto que grava prestaciones imponibles efectuadas por un proveedor.

Denegación del derecho a deducir el impuesto

- 17 El primer aspecto supone determinar la obligación tributaria de FAU, que se concretiza en la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el impuesto por las prestaciones obtenidas de VERAMI. En la normativa nacional, se trata de una fase de comprobación de acuerdo con el Código Tributario. Esta fase dio lugar a que se liquidara a FAU un IVA adicional por cada uno de los períodos impositivos controvertidos. Se denegó a FAU el derecho a deducir el impuesto, establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, porque las operaciones por las que

solicitó la deducción formaban parte de una cadena comercial en la que se había cometido un fraude fiscal. Si bien este aspecto no es objeto de control jurisdiccional en el presente asunto, no puede obviarse, ya que completa el contexto de la cuestión prejudicial planteada.

- 18 Se determinó una obligación tributaria adicional a cargo de FAU y de su proveedor, VERAMI, en virtud de la cual se les exigió el pago del impuesto resultante de las operaciones imponibles (impuesto repercutido), pero se les denegó el derecho a deducir el impuesto soportado, alegándose que tanto la adquisición de la prestación imponible por VERAMI como la adquisición de la misma prestación imponible por FAU formaban parte de una misma cadena comercial, en la que se había producido una pérdida fiscal como consecuencia de un fraude llevado a cabo en eslabones anteriores de esa cadena. La Administración Tributaria consideró que tanto VERAMI como FAU sabían o podían y deberían haber sabido que las prestaciones imponibles que habían adquirido adolecían de fraude fiscal y, pese a ello, no adoptaron las medidas preventivas que les hubieran permitido evitar verse implicadas en el fraude.
- 19 El Tribunal de Justicia, en su sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (C-596/21, EU:C:2022:921), indicó que el desconocimiento de la existencia de un fraude fiscal constituye un requisito material implícito del derecho a deducción. Al sujeto pasivo que no cumpla dicho requisito deberá denegársele íntegramente el ejercicio de su derecho a deducción. El objetivo de la obligación que incumbe a la Administración Tributaria y a los tribunales de denegar el derecho a deducción es, en particular, obligar a los sujetos pasivos a actuar con diligencia. Por deber de diligencia debe entenderse la exigencia de que los sujetos pasivos se cercioren, en cada operación económica, de que las operaciones que realicen no los lleven a participar en un fraude fiscal. Sin embargo, tal objetivo no podría alcanzarse eficazmente si la denegación del derecho a deducción se limitara a la parte proporcional de las cantidades pagadas en concepto del IVA devengado que corresponde al importe que es objeto del fraude, puesto que, de hacerlo así, los sujetos pasivos únicamente se verían incentivados a adoptar las medidas adecuadas para limitar las consecuencias de un posible fraude, pero no siempre las que permiten asegurarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal o a facilitararlo. El mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude cometido en una fase anterior basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude. Se trata de un motivo suficiente para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.
- 20 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un sujeto pasivo que haya participado en un fraude fiscal no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de deducción del IVA (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).

- 21 De esta jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia el NSS deduce que la finalidad de denegar el derecho a deducir el impuesto por haberse cometido un fraude fiscal en la cadena comercial no es compensar el impuesto no percibido por la Hacienda Pública, sino proteger el sistema del IVA contra el fraude. Esta medida sirve fundamentalmente para prevenir el fraude fiscal, de lo que resulta que debe tener cierto carácter disuasorio. La prevención no sería eficaz si el impuesto no percibido únicamente pudiera liquidarse a un solo eslabón de la cadena en la que se cometió el fraude. Por lo tanto, debe partirse de la premisa de que ninguna de las personas que hayan participado, a sabiendas, en un fraude fiscal tiene derecho a deducción alguna. Si la Administración Tributaria destinara la denegación de la deducción exclusivamente a recaudar el impuesto no percibido, estaría actuando de forma discriminatoria tanto frente a la entidad a la que liquidaría el impuesto adicional (esta entidad respondería por su participación en el fraude, mientras que no se imputaría a los demás eslabones de la cadena, que también podían tener conocimiento del fraude) como frente a las entidades honradas, que se verían indebidamente perjudicadas por esta actuación en relación con las entidades deshonestas. De lo anterior se desprende que la Administración Tributaria puede denegar el derecho a deducción a todos los eslabones de la cadena en la que se haya producido un fraude [véanse las sentencias del NSS de 19 de enero de 2023 (expediente n.º 1 Afs 101/2021-42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42); de 26 de enero de 2023 (expediente n.º 1 Afs 164/2021-52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52); de 29 de marzo de 2023 (expediente n.º 2 Afs 298/2021-69, LAKUM — AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69); de 27 de abril de 2023 (expediente n.º 7 Afs 160/2021-89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89); de 25 de octubre de 2023 (expediente n.º 1 Afs 1/2023-71, FEPO — europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71), y de 7 de septiembre de 2021 (expediente n.º 6 Afs 158/2019-63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63)].
- 22 A la luz de las anteriores conclusiones dimanantes de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia del NSS que se remite a ella, es evidente que, en el presente asunto, se ha producido una vulneración admisible de la neutralidad fiscal, habida cuenta de que se ha denegado el derecho a deducción no solo a FAU, sino también a su proveedor, VERAMI, en razón, concretamente, de la participación de estas sociedades en un fraude fiscal. En definitiva, este aspecto de la relación compleja está suficientemente tratado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y no requiere presentar una petición de decisión prejudicial. Además, tampoco sería posible presentar tal petición, ya que este aspecto relativo a la fase de comprobación del procedimiento tributario no es objeto de control jurisdiccional en el presente asunto.

Responsabilidad solidaria

sobre el impuesto no pagado por quien efectúa la prestación imponible

- 23 Del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE se desprende que esta deja a los Estados miembros la posibilidad de establecer una responsabilidad solidaria para

el pago del impuesto, sin establecer las condiciones de dicha responsabilidad. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en cierta medida sobre estas condiciones, en primer lugar en relación con el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, cuyo contenido era similar.

- 24 A este respecto, reviste especial importancia la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309). En ella, el Tribunal de Justicia subrayó que los Estados miembros, en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión, deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, en particular los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, recordó que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros, sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE, pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, dichas medidas no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. El artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, esa persona sabía o tendría que haber sabido que el impuesto correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado. El Estado puede establecer presunciones a este respecto, pero tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para dicha persona refutarlas mediante prueba en contrario. El uso de presunciones no puede provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva, lo que iría más allá de lo necesario para proteger los derechos de la Hacienda Pública. Debe permitirse a quienes adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de una cadena que incluya una operación constitutiva de fraude fiscal 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.
- 25 El Tribunal de Justicia confirmó estas conclusiones en su sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10, EU:C:2011:871).
- 26 El Tribunal de Justicia abordó la interpretación del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE en su sentencia de 20 de mayo de 2021, [ALTI] (C-4/20, EU:C:2021:397). En ella, señaló que, dado que esta disposición 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. A la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, interpretados con arreglo a las sentencias antes citadas, los Estados miembros pueden designar un deudor solidario distinto del obligado al

pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz del gravamen. Esta designación deberá estar justificada por la relación fáctica o jurídica existente entre los dos deudores solidarios. Corresponderá 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 a pesar de haberlo satisfecho al pagar el precio de la operación. Además, el Tribunal de Justicia reiteró las conclusiones de la sentencia *Federation of Technological Industries* y otros antes citada. Añadió que, en el supuesto de un abuso en materia de IVA, la Administración Tributaria debe tener la posibilidad de recuperar, en aras de la eficacia, el impuesto adeudado y todos los elementos correspondientes de cada una de las partes contratantes que hayan participado en ese abuso.

- 27 Por lo tanto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la responsabilidad solidaria para el pago del impuesto. No obstante, deben respetar los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. Queda excluida la aplicación de un sistema de responsabilidad objetiva, en el que no sea posible eludir la responsabilidad cuando exista buena fe resultante de la aplicación de todas las medidas legalmente exigibles para que una determinada persona evite verse implicada en un fraude.
- 28 El NSS indica estar informado de que el Tribunal de Justicia también abordará la interpretación del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE en el asunto C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*. Con todo, de la información de acceso público disponible sobre este asunto, en particular del contenido de las cuestiones prejudiciales, no se desprende que el Tribunal de Justicia vaya a tener que pronunciarse sobre una cuestión pertinente para la apreciación del presente asunto, pendiente actualmente ante el NSS.
- 29 El Tribunal de Justicia aún no ha examinado la cuestión de si es compatible con el principio de proporcionalidad aplicar una responsabilidad solidaria sobre el impuesto no pagado por el proveedor y denegar simultáneamente, en relación con las mismas operaciones comerciales, el derecho a deducción en razón de la participación en un fraude fiscal, en una situación en la que, además, el sujeto pasivo al que se aplican simultáneamente ambas medidas sabía o, al menos, podía y debería haber sabido que, al aceptar las prestaciones imponibles, participaba en un fraude fiscal y que su proveedor no pagaría el impuesto sobre las prestaciones imponibles que el sujeto pasivo obtuvo de dicho proveedor. Por lo tanto, esta cuestión no puede considerarse ni un *acte éclairé* ni, debido a su ambigüedad, un *acte clair*.
- 30 En este contexto, el NSS señala que la aplicación simultánea de la denegación del derecho a deducir el impuesto y de la responsabilidad solidaria para el pago del impuesto debido por el proveedor no está regulada explícitamente en la legislación nacional, sino que resulta de una práctica de la Administración Tributaria, cuya legalidad aún no ha sido examinada por el NSS. La interpretación

del Derecho nacional no parece excluir la aplicación simultánea de estos instrumentos. La denegación del derecho a deducir el impuesto es un instrumento utilizado en la liquidación del impuesto en la fase de comprobación del procedimiento tributario. Además, en el presente asunto, atañe a la propia obligación tributaria de FAU. En cambio, la responsabilidad solidaria sobre impuesto no pagado por el proveedor es un instrumento de la fase de pago del impuesto, que sigue a la fase de comprobación del procedimiento tributario [véanse las sentencias del NSS de 18 de diciembre de 2018 (expediente n.º 7 Afs 8/2018-56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56) y de 24 de enero de 2022 (expediente n.º 10 Afs 57/2021-65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65)]. La responsabilidad solidaria no atañe a la obligación tributaria propia de FAU, sino al impuesto debido por las prestaciones imponibles obtenidas, cuyo importe VERAMI (es decir, el proveedor de FAU) indicó en las facturas y debería haber abonado a la Hacienda Pública. Así pues, aunque tanto la responsabilidad solidaria como la denegación del derecho a deducción se refieren a la misma operación comercial (la prestación imponible), atañen a obligaciones tributarias de sujetos pasivos diferentes. La responsabilidad solidaria recae sobre la obligación tributaria de VERAMI (impuesto repercutido), mientras que la denegación del derecho a deducción se aplica a la obligación tributaria de FAU (impuesto soportado).

- 31 La única cuestión que suscita dudas sobre la admisibilidad de la aplicación simultánea de ambas medidas a FAU es si el empleo de la responsabilidad solidaria es compatible con el principio de proporcionalidad en una situación en la que ya se ha denegado a FAU, mediante resolución definitiva, el derecho a deducir el impuesto por las mismas prestaciones imponibles. En el contexto del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE, el principio de proporcionalidad se interpreta en el sentido de que las medidas mediante las cuales un Estado miembro pretende garantizar la protección más eficaz posible de los pagos a la Hacienda Pública no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho fin. En el presente asunto, es fundamental responder a la cuestión de si la denegación a FAU del derecho a deducir el impuesto, en razón de que la operación efectuada que da lugar a la obligación tributaria forma parte de una cadena comercial en la que se produjo un fraude fiscal, es una medida suficiente para garantizar la protección de los pagos a la Hacienda Pública y un instrumento suficiente para luchar contra el fraude fiscal. Si denegar a FAU el derecho a deducir el impuesto no es suficiente para proteger estos intereses públicos y si, por ende, para alcanzar dichos objetivos legítimos, es necesario utilizar todos los medios para recaudar el impuesto no pagado por VERAMI, deberá evaluarse si (a la luz de las circunstancias del presente asunto) considerar a FAU responsable solidaria es compatible con el principio de proporcionalidad.
- 32 El NSS no cree que FAU pueda invocar la norma derivada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el reparto del riesgo entre el proveedor y la Administración Tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad (sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). En efecto, cuando menos,

FAU podía y debería haber sabido que, al aceptar una prestación imponible de VERAMI, participaba en un fraude fiscal.

- 33 Para que el Tribunal de Justicia aprecie la cuestión prejudicial planteada, pueden resultar esenciales dos circunstancias de hecho que ya se han mencionado anteriormente, pero que procede volver a explicitar. En primer lugar, aunque la Administración Tributaria denegó a FAU el derecho a deducir el impuesto por la prestación obtenida de VERAMI, solo denegó tal derecho después de llevar a cabo una inspección tributaria en el marco de la liquidación del impuesto adicional. En consecuencia, se liquidó a FAU un impuesto adicional que, sin embargo, debido a su quiebra, no ha pagado. Por lo tanto, FAU ha incumplido sus obligaciones para con la Hacienda Pública directamente relacionadas con la denegación del derecho a deducir el impuesto. Así lo señala la demandada en su recurso de casación. No obstante, es preciso aclarar que, en principio, los pagos tributarios atrasados debidos por FAU pueden reclamarse a esta sociedad. Cabe añadir que, en el presente supuesto, esto solo será posible con arreglo a las normas aplicables a los procedimientos de insolvencia.
- 34 En segundo lugar, si FAU cumpliera la obligación tributaria de su proveedor en virtud de la responsabilidad solidaria, sería improbable, a la luz de la normativa nacional en materia de subsidiariedad de la responsabilidad solidaria sobre pagos tributarios atrasados, que pudiera obtener luego el reembolso de su proveedor (véanse los detalles más arriba).

[*omissis*] [repetición de la cuestión prejudicial]

[*omissis*] [procedimiento nacional]

[*omissis*]