

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 14 de enero de 2021 (1)

Asunto C-4/20

«ALTI» OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y gestión tributaria y de la seguridad social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación)

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 205 y 273 — Responsabilidad solidaria de un tercero que no es deudor del impuesto — Alcance de la responsabilidad — Extensión de la responsabilidad a los intereses de demora exigidos al deudor del impuesto — Ampliación de la responsabilidad a efectos de la lucha efectiva contra el fraude en el IVA — Existencia de un fraude en el IVA en caso de impago de la deuda resultante de la declaración de dicho impuesto»

I. Introducción

1. Una vez más, se pide al Tribunal de Justicia que interprete la Directiva IVA —en particular, los artículos 205 y 273— en supuestos en que parece darse un conflicto entre la recaudación efectiva del IVA por los Estados miembros y los derechos fundamentales de las personas afectadas en relación con el principio de proporcionalidad.

2. En este caso, es necesario aclarar si la Directiva IVA permite a un Estado miembro establecer que el destinatario de una entrega puramente interna sea «deudor del impuesto» junto al proveedor (más precisamente, como responsable tributario), y que sea responsable no solo de la deuda de IVA del tercero, sino también de los intereses de demora a cargo de ese tercero. El artículo 205 de la Directiva IVA prevé que, en determinadas situaciones, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada al pago «del IVA», pero no contiene ninguna otra indicación sobre el alcance de esa responsabilidad.

3. Por otra parte, debe considerarse la autonomía procedimental de los Estados miembros, que permitiría, en su caso, introducir una responsabilidad por intereses de demora ajenos como una especie de sanción, independientemente del artículo 205 de la Directiva IVA. Bulgaria considera que la responsabilidad por los intereses de demora es necesaria, aduciendo para ello el objetivo de combatir eficazmente el fraude. En efecto, en el presente caso, se discute si el destinatario sabía o debería haber sabido que su proveedor había declarado debidamente su deuda por IVA pero no había procedido a ingresarla en el plazo establecido.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

5. El considerando 44 de dicha Directiva expone lo siguiente:

«Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.»

6. El artículo 193 de la Directiva IVA trata del deudor del IVA en los siguientes términos:

«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 y del artículo 202.»

7. El artículo 205 de la Directiva IVA contempla la posibilidad de disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA:

«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.»

8. El artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva IVA establece lo siguiente:

«Asimismo, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que aquellas personas que, con arreglo al artículo 205, son consideradas solidariamente responsables del pago del IVA cumplan dichas obligaciones de pago.»

9. El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA contempla la posibilidad de que los Estados miembros adopten disposiciones para luchar, en particular, contra el fraude fiscal:

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

B. Derecho búlgaro

10. El Derecho búlgaro establece en el artículo 177 de la Zakon za danak varhu dobavenata

stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS») la responsabilidad de un tercero en caso de fraude en el IVA. Según esta disposición, la empresa destinataria de una entrega sujeta al impuesto que ha deducido el impuesto soportado correspondiente es responsable del IVA no pagado por su proveedor si sabía o debería haber sabido que las correspondientes cuotas del impuesto deducidas no iban a ser ingresadas por dicho proveedor.

11. De conformidad con el artículo 14, punto 3, y el artículo 16, apartado 3, del Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK»), la responsabilidad de un tercero en el ámbito tributario comprende por ley, entre otros, los intereses y los gastos generados en la recaudación.

12. En los artículos 121, 122 y 126 de la Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Ley de obligaciones y contratos; en lo sucesivo, «ZZD») se regulan los efectos meramente relativos de las obligaciones solidarias. En virtud de esta disposición, el acreedor puede exigir al deudor solidario de su elección que satisfaga la totalidad de la deuda. Si el incumplimiento es imputable a uno solo de los deudores, el acreedor podrá reclamar a ese deudor el resarcimiento íntegro del perjuicio. Los demás deudores son responsables solidariamente únicamente por el valor de la cantidad inicialmente adeudada. La mora de un deudor solidario no tiene efectos sobre los demás deudores.

III. Litigio principal

13. «Alti» OOD (en lo sucesivo, «demandante») es una sociedad de responsabilidad limitada búlgara.

14. El 10 de abril de 2014, la demandante adquirió de la sociedad unipersonal búlgara de responsabilidad limitada denominada «Fotomag» EOOD (en lo sucesivo, «empresa proveedora») una cosechadora y un tractor y, en mayo, otros equipos agrícolas. La empresa proveedora entregó a la demandante las facturas correspondientes a las entregas con el IVA desglosado. La demandante transfirió los importes a una cuenta bancaria de la que era titular la empresa proveedora y se dedujo el impuesto soportado.

15. Por su parte, la empresa proveedora había adquirido la maquinaria agrícola mencionada de una firma de Gran Bretaña, como demuestra una factura de 10 de abril de 2014, de modo que realizó adquisiciones intracomunitarias en Bulgaria. Sin embargo, durante una inspección fiscal a la empresa proveedora, en junio de 2016, se constató que la deuda tributaria resultante de las referidas operaciones había sido declarada, pero no había sido ingresada en su mayor parte. La deuda tributaria pendiente fue reclamada a la empresa proveedora mediante una resolución de liquidación complementaria (en lo sucesivo, «liquidación tributaria»), más los correspondientes intereses de demora desde abril de 2014.

16. También se realizó una inspección fiscal a la demandante. El 23 de febrero de 2018, mediante una liquidación complementaria, fue declarada responsable en calidad de deudora solidaria (en lo sucesivo, «declaración de responsabilidad»). Se le indicó que, de acuerdo con el artículo 177 de la ZDDS, era responsable del IVA que la empresa proveedora había desglosado en sus facturas pero no había ingresado. Dicha declaración de responsabilidad comprendía no solo la deuda tributaria de la empresa proveedora, sino también los intereses de demora adeudados por esta desde abril de 2014.

17. La demandante recurrió la declaración de responsabilidad sin éxito en vía administrativa y, posteriormente, interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Administrativen sad Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv, Bulgaria).

18. El citado Tribunal desestimó el recurso. Concluyó que, en el marco de la responsabilidad solidaria, también procedía pagar los intereses de demora, al no estar excluida la aplicación del artículo 16, apartado 3, del DOPK, en el que se establece expresamente que el responsable del pago de las deudas de un sujeto pasivo es responsable del pago de los impuestos y las cotizaciones a la seguridad social, así como de los intereses y los gastos generados en la recaudación. Señaló que la responsabilidad solidaria del artículo 177, apartado 1, de la ZDDS no se limita al importe del «impuesto adeudado e impagado», de suerte que la mora de la empresa proveedora constituye en mora también al destinatario.

19. Contra la sentencia del Administrativen sad Plovdiv, la demandante interpuso recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria). Al parecer, continúa siendo controvertido entre las partes en este procedimiento si se cumple el elemento subjetivo del artículo 177 de la ZDDS, es decir, el conocimiento efectivo o el deber de haber conocido que la empresa proveedora no ingresaría el IVA.

20. Paralelamente, la demandante alega asimismo que no se le pueden exigir los intereses de demora por el período comprendido entre la fecha en que venció la deuda del IVA de la empresa proveedora y la fecha en que se emitió la declaración de responsabilidad. Como quiera que no era la deudora originaria del IVA devengado en la entrega, considera no ha violado ninguna obligación de pago de ese IVA en el plazo establecido por la ZDDS. Aduce que la responsabilidad del destinatario de una entrega sujeta en virtud del artículo 177 de la ZDDS no incluye los intereses de demora que se hayan devengado a cargo de la empresa proveedora desde el momento de la entrega.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. A continuación, mediante resolución de 16 de diciembre de 2019, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva IVA y el principio de proporcionalidad en el sentido de que la responsabilidad solidaria de una persona registrada, destinataria de una entrega sujeta al impuesto, por las cuotas del impuesto sobre el valor añadido no ingresadas por su empresa proveedora, además de la deuda tributaria principal (el impuesto sobre el valor añadido) comprende también la obligación accesoria del pago de los intereses legales girados sobre dicha deuda principal, compensatorios de la demora, calculados desde la fecha del vencimiento del plazo de ingreso hasta la adopción de la liquidación complementaria por la que se declare la responsabilidad solidaria o, en su caso, hasta la fecha del pago de la deuda?»

2) ¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva IVA y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social), con arreglo a la cual la responsabilidad de un tercero por deudas tributarias impagadas de un sujeto pasivo comprende tanto los impuestos como los intereses?»

22. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la Administración tributaria búlgara, la República de Bulgaria y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

23. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente desea saber

si la responsabilidad de un tercero (denominado, en lo sucesivo, «responsable tributario»), que admite el artículo 205 de la Directiva IVA, abarca únicamente la obligación de pago del impuesto o también de los intereses de demora exigidos al deudor del impuesto. En caso de que no sea aplicable lo último, desearía saber si el artículo 205 de la Directiva IVA se opone a la disposición del procedimiento fiscal búlgaro que amplía el alcance de la responsabilidad de un tercero en virtud de la legislación fiscal para incluir los intereses de demora. Ambas cuestiones pueden examinarse conjuntamente, de acuerdo con la opinión que comparten Bulgaria y la Comisión.

24. Dado que el órgano jurisdiccional remitente pregunta en particular por el alcance de esa responsabilidad, abordaré en primer lugar el alcance de la posibilidad prevista en el artículo 205 de la Directiva IVA. Por consiguiente, debe aclararse si el artículo 205 de la Directiva IVA abarca también, además del IVA, otras prestaciones accesorias como los intereses de demora adeudados por el deudor del impuesto y, de no ser así, si entra en conflicto con la legislación búlgara (sección A).

25. Bulgaria ha establecido la responsabilidad por los intereses de demora para aquellos casos en que el deudor tributario no haya pagado el impuesto y el responsable tributario conocía o debería haber conocido tal eventualidad. Por lo tanto, en lo que respecta al alcance de la responsabilidad, también hay que tener en cuenta el artículo 273 de la Directiva IVA, que permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones para prevenir el fraude. Se suscita la cuestión de si la responsabilidad por los intereses de demora puede apoyarse en el artículo 205 en relación con el artículo 273 de la Directiva IVA (sección B).

A. Alcance de la obligación de pago solidaria (deuda del responsable) con arreglo al artículo 205 de la Directiva IVA

1. Aspectos generales

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

27. Hasta ahora, el Tribunal de Justicia ha tenido pocas oportunidades (3) de pronunciarse acerca del alcance de esta ampliación a un tercero de la obligación de pago del impuesto, permitida por el artículo 205 de la Directiva IVA.

28. La disposición del artículo 205 de la Directiva IVA no traslada la deuda tributaria a otra persona, como sí ocurre, por ejemplo, en el caso del artículo 196. Dispone que, junto al sujeto pasivo, otra persona esté obligada a pagar el impuesto. Esa obligación de pago se estructura como una obligación solidaria, pero en virtud de una derivación de responsabilidad por una deuda tributaria existente de otra persona. De ese modo, se trata en definitiva de la responsabilidad de un tercero por una deuda tributaria ajena. En consecuencia, para delimitar conceptualmente esta deuda de la deuda tributaria originaria, hablaremos a continuación de una deuda del responsable tributario.

29. El artículo 205 de la Directiva IVA permite tal responsabilidad tributaria solo en determinados casos, como en el supuesto del artículo 193. El artículo 193 de la Directiva IVA se refiere a la obligación tributaria del proveedor en el caso de una entrega meramente interna, como la que aquí nos ocupa. En consecuencia, este «caso normal en el régimen del IVA» también está cubierto por el artículo 205 de la Directiva IVA. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, de sus términos claros y unívocos se desprende que la disposición es aplicable a todas las situaciones allí mencionadas, incluido, por lo tanto, el caso normal de una entrega en el interior del país. (4)

30. Sin embargo, en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. (5) En lo que se refiere más concretamente al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, 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. (6) Por consiguiente, 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 que es necesario para dicho fin. (7)

2. Alcance de la deuda del responsable tributario conforme al artículo 205 de la Directiva IVA

31. Es en ese contexto en el que debe aclararse el alcance específico de la deuda del responsable tributario admitida por el artículo 205 de la Directiva IVA. La propia redacción del artículo 205 de la Directiva IVA sugiere que la responsabilidad del tercero se limita al pago «del IVA». (8) El considerando 44 de la Directiva IVA también habla de la responsabilidad del «pago del impuesto». En efecto, los Estados miembros solo están autorizados a disponer que una tercera persona «quede obligada solidariamente al pago del IVA». En cambio, no se indica que el tercero pueda ser también responsable solidario de otras prestaciones accesorias que aún pudieran devengarse (como los intereses, los recargos de demora, las multas coercitivas, etc.).

32. Del mismo modo, el artículo 205 de la Directiva IVA habla de un pago como obligado «solidario». Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, aunque en un contexto diferente, de la propia naturaleza de la responsabilidad solidaria se desprende que cada deudor es responsable del importe íntegro de la deuda y que, en principio, el acreedor es libre de exigir el pago de la *deuda* a uno o a varios deudores de su elección. (9) Pues bien, la deuda a la que se refiere el artículo 205 de la Directiva IVA es la deuda del impuesto.

33. La ubicación sistemática de la norma también puede aducirse para defender que se trata de una responsabilidad que comprende únicamente el importe de la deuda del impuesto. El artículo 205 se ubica sistemáticamente en el capítulo 1 «Obligación de pago», en la sección 1, «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público». Por consiguiente, estos capítulos tratan únicamente de la deuda tributaria con el acreedor del impuesto y no de otras prestaciones accesorias o sanciones que adicionalmente puedan deberse al acreedor del impuesto por otros motivos.

34. De igual modo, en mi opinión, la finalidad de esa disposición solo se refiere a la deuda tributaria como tal. La posibilidad de que los Estados miembros hagan responsable a un tercero de forma solidaria de la deuda tributaria, como prevé el artículo 205 de la Directiva IVA, sirve, como subraya con razón Bulgaria, para asegurar los ingresos fiscales. Ahora bien, los ingresos

fiscales a los que tiene derecho el acreedor del impuesto se materializan en la deuda tributaria derivada del volumen de negocios. Las prestaciones accesorias, en cambio, no forman parte de los ingresos fiscales.

35. En lo que respecta a un «régimen de responsabilidad» específico en materia impuestos especiales, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la garantía del depositario, prevista por el Derecho de la Unión, para cubrir los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria de mercancías no incluye la responsabilidad por las sanciones frente a un tercero. (10)

36. Tal conclusión ha de ser aplicable *a fortiori* también en este caso. Los intereses de demora adeudados por el tercero no son ingresos fiscales, sino que están previstos en el Derecho fiscal, en última instancia, solo como un instrumento de presión (o penalizador) para inducir al deudor tributario moroso individualmente considerado a pagar en el plazo debido. No constituyen ingresos fiscales atribuidos al Estado. Por el contrario, este tipo de intereses suelen servir para anular frente al deudor tributario la ventaja obtenida por la demora en el pago en comparación con un sujeto pasivo que paga dentro del plazo. En consecuencia, una responsabilidad solidaria por ese tipo de intereses de demora no tendría sentido en relación con el objetivo de asegurar los ingresos fiscales, al no producir los deseados efectos inductivos ni compensatorios. Si, por el contrario, el responsable tributario paga su deuda fuera de plazo, se le puede aplicar el mismo instrumento de presión: la imposición de intereses de demora.

37. En ese sentido, el propio Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 205 de la Directiva IVA permite el establecimiento de una responsabilidad solidaria «por el pago del IVA». En cambio, otras obligaciones, como la constitución de una garantía, a modo de obligación accesorias, solo pueden apoyarse en el artículo 207 de la Directiva IVA. (11) Pues bien, si solo el artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva permite otras medidas (accesorias), no resulta convincente la opinión de Bulgaria de que esas medidas accesorias están (también) cubiertas por el propio artículo 205 de la Directiva.

38. Antes bien, la posibilidad de establecer intereses de demora por el pago tardío de la deuda del responsable tributario según el artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva IVA excluye la responsabilidad por los intereses de demora ajenos (del deudor del impuesto). De lo contrario, se aplicarían intereses de demora sobre intereses de demora, lo que contravendría la idea de los intereses de demora como instrumento (personal) de presión y de compensación de la ventaja de liquidez lograda. Tal situación también sería difícil de conciliar con el principio de proporcionalidad.

39. Esta interpretación resulta confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 205 de la Directiva IVA. Según este Tribunal, aunque es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, esas medidas no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin. (12) La protección de la Hacienda Pública por el impago del IVA adeudado por el deudor del impuesto ya se ha logrado plenamente al hacer responsable a un tercero de ese IVA. La responsabilidad por las sanciones impuestas a un tercero en relación con esos derechos va, por tanto, más allá de lo necesario para proteger a la Hacienda Pública.

40. Por consiguiente, el artículo 205 de la Directiva IVA solo permite a los Estados miembros establecer la responsabilidad de un tercero por la deuda tributaria del sujeto pasivo, pero no por los intereses de demora del deudor tributario moroso. Por otro lado, según el artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva IVA, al propio responsable tributario se le pueden imponer intereses de demora si no paga dentro de plazo, pero no es lo que ha ocurrido en el presente caso.

3. ¿El artículo 205 de la Directiva IVA se opone a la ampliación de la responsabilidad a los intereses de demora exigidos a un tercero?

41. Aunque el artículo 205 de la Directiva IVA limita al impuesto propiamente dicho las posibilidades de los Estados miembros de designar a otra persona como obligada al pago del IVA, de ello no se deduce necesariamente que impida que los Estados miembros adopten medidas adicionales en su legislación nacional sobre procedimientos tributarios.

42. En efecto, de la Directiva IVA no resulta cuándo ni cómo nace la responsabilidad tributaria de un tercero, a diferencia de lo que sucede con el nacimiento de la deuda tributaria. Por lo tanto, el nacimiento de la responsabilidad tributaria de un tercero se determina con arreglo a las normas de procedimiento nacionales. Lo mismo se aplica a los instrumentos de presión correspondientes (por ejemplo, los intereses de demora), incluidas las sanciones por retraso en el pago. El artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva IVA establece expresamente, en relación con los responsables en virtud del artículo 205, que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para aquellas personas cumplan dichas obligaciones de pago.

43. Tal como ha afirmado el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de inobservancia de los requisitos fijados por una norma establecida sobre la base de dicha legislación. (13)

44. Sin embargo, la ampliación de la responsabilidad de un tercero prevista en el artículo 205 de la Directiva IVA no está comprendida en la mencionada autonomía procedimental de los Estados miembros en materia de sanciones. En efecto, no constituye una sanción por una conducta indebida de la persona responsable. Por el contrario, afecta directamente al alcance de la deuda de este último, a causa de la conducta indebida de otra persona. Pues bien, el alcance de la responsabilidad en virtud del Derecho de la Unión está regulado en este Derecho en el artículo 205 de la Directiva IVA y se limita a la deuda tributaria.

45. Tampoco se opone a ello la resolución del Tribunal de Justicia (14) relativa a la cobertura de los riesgos de una circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales por la garantía del depositario en el caso de un depósito de impuestos especiales, como exige el Derecho de la Unión. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que los Estados miembros pueden extender la cobertura de riesgos mediante la garantía más allá del alcance del Derecho de la Unión también a las sanciones de terceros. Ahora bien, esta decisión se debió a las especificidades de la normativa en materia de impuestos especiales.

46. De este modo, el Tribunal de Justicia ha resaltado que el mercado de cigarrillos es particularmente propicio para el desarrollo de un comercio ilegal. (15) Asimismo, el artículo 13 y siguientes de la Directiva 92/12/CEE, que había que interpretar en aquel asunto, estaba mucho más enfocado a la cobertura de los riesgos específicos inherentes al transporte de mercancías y a las infracciones e irregularidades cometidas en aquel ámbito que el artículo 205 de la Directiva IVA. (16) A esto se suma la responsabilidad especial del depositario en virtud de la legislación sobre impuestos especiales respecto de las mercancías que se encuentran en su depósito, que no existe a tenor de la legislación sobre el IVA para el destinatario de una entrega.

47. Dado que el Derecho de la Unión limita, en materia del IVA, el alcance de la responsabilidad (véase el punto 26 y siguientes) a la deuda tributaria, el artículo 205 de la Directiva IVA impide que el Derecho nacional regulador de los procedimientos amplíe esa responsabilidad (en este caso, a los intereses de demora adeudados por la empresa proveedora).

Sin embargo, a tenor del artículo 207, párrafo segundo, de la Directiva IVA, Bulgaria tiene la posibilidad de sancionar la demora en el pago del responsable tributario imponiendo a este los correspondientes intereses de demora.

B. ¿Responsabilidad ampliada en virtud del artículo 205 en relación con el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA para evitar el fraude fiscal?

48. En el presente caso, sin embargo, se actuó contra la demandante a título de la lucha eficaz contra el fraude fiscal. Tal vez por eso cabría considerar la posibilidad de una responsabilidad ampliada que incluya los intereses de demora del deudor tributario.

1. Sobre la cuestión de cuándo cabe hablar siquiera de la responsabilidad de un tercero

49. En el ámbito del artículo 193 de la Directiva IVA, debe tenerse en cuenta que la condición de único deudor tributario del empresario proveedor se deriva de la configuración del IVA como impuesto indirecto. Una responsabilidad del destinatario con carácter general por la deuda tributaria del proveedor sería contraria a esa naturaleza del IVA. En efecto, como el Tribunal de Justicia ha resaltado en jurisprudencia reiterada, los proveedores (en este caso, la empresa proveedora) actúan «como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública». (17)

50. En consecuencia, cuando el destinatario de la prestación (en este caso, la demandante), conforme al funcionamiento del impuesto, ya ha soportado el IVA devengado con el pago de los bienes entregados (véanse los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA) por estar incluido en el precio, una responsabilidad adicional o añadida del destinatario por dicho impuesto deberá estar especialmente motivada y justificada, en particular a la luz del principio de proporcionalidad.

51. Por lo tanto, deben concurrir *circunstancias especiales* por las que el destinatario de la prestación, a pesar de haber satisfecho el impuesto con el pago del precio, deba, sin embargo, ser responsable del pago del impuesto de un tercero. De ahí que, habida cuenta de los derechos fundamentales del destinatario de la prestación (al menos el artículo 16 de la Carta sería aplicable en el presente caso), el artículo 205, en relación con el artículo 193 de la Directiva IVA, en principio no admite una responsabilidad objetiva o incondicional del destinatario de la prestación por el IVA, si lo ha pagado al sujeto pasivo (proveedor) conforme al funcionamiento del impuesto.

52. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado acertadamente que las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. (18) Imputar la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no sea el deudor del impuesto, sin permitirle liberarse de esta aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor debe, por consiguiente, considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad. (19) Resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero sobre los que no tiene influencia alguna. (20)

53. La norma búlgara del artículo 177 de la ZDDS parece tender hacia ese tipo de responsabilidad incondicional, al establecer la atribución de la responsabilidad cuando el destinatario de la prestación sabía o debería haber sabido que el proveedor no iba a pagar el impuesto. Sin embargo, cuando, como sucede en el presente asunto, el destinatario de la prestación satisface el IVA al proveedor por medio del precio y este último declara debidamente la deuda tributaria, entonces la responsabilidad dependería únicamente del comportamiento del proveedor, en cuanto a si paga o no el impuesto declarado y en qué cuantía. Ahora bien, tal comportamiento normalmente se sustrae a la influencia del destinatario de la prestación.

54. Por el contrario, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (21) no es contrario al Derecho de la Unión exigir que la persona distinta del deudor del impuesto adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le lleva a participar en un fraude fiscal. Por tanto, el hecho de que la persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un fraude quedara 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. (22)

55. En ese sentido, esta jurisprudencia está en consonancia con la valoración contenida en el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA, que permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Por consiguiente, cabría considerar una responsabilidad ampliada del destinatario de la prestación por los intereses de demora de terceros con fines de prevención del fraude fiscal de conformidad con el artículo 205, en relación con el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA.

2. Responsabilidad ampliada para prevenir el fraude fiscal en virtud del artículo 205, en relación con el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA

56. Como ya se ha expuesto en las líneas que anteceden (punto 54 de las presentes conclusiones), según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que la persona distinta del deudor del impuesto (es decir, el responsable tributario) adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le lleva a participar en un fraude fiscal. (23)

57. Sin embargo, estas afirmaciones sobre la responsabilidad de un tercero son hasta cierto punto contradictorias con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al derecho de deducción de una empresa en el contexto del fraude del IVA. Según dicha jurisprudencia, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido (24) que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, conforme a los objetivos de la Directiva IVA, participante en dicho fraude. (25) Esto *obliga* a los Estados miembros a denegar al sujeto pasivo el derecho a la deducción (si, como en este caso, es el destinatario de la prestación). (26)

58. Ahora bien, si, de acuerdo con esta jurisprudencia, se hubiera denegado o se decidiera denegar a la demandante el derecho a deducir el impuesto soportado, no existiría perjuicio alguno para la Hacienda Pública que justificara la garantía de la responsabilidad prevista en el artículo 205 de la Directiva IVA. La responsabilidad por un impuesto ajeno que cubra el importe de la deducción del impuesto soportado y la denegación simultánea de la misma deducción del impuesto soportado para un mismo caso de fraude difícilmente sería compatible con el principio de proporcionalidad, máxime cuando normalmente el Derecho nacional de los Estados miembros (y no la Directiva IVA) establece además sanciones de ámbito penal.

59. Por lo tanto, otorgar a los Estados miembros la posibilidad de optar entre denegar la deducción del impuesto soportado al destinatario de la prestación o bien establecer la responsabilidad solidaria de este por el pago del impuesto es algo que parece difícilmente admisible a la vista del tenor de la Directiva IVA y del objetivo de armonización. En cualquier caso, la Directiva IVA no reconoce expresamente tal derecho de opción. Incluso puede ser que, atendiendo a criterios de proporcionalidad, la responsabilidad solidaria, como medio igualmente adecuado y menos gravoso para asegurar los ingresos fiscales, deba prevalecer sobre la denegación (que puede llegar a ser múltiple) de la deducción del impuesto soportado.

60. Sin embargo, no es preciso que el Tribunal de Justicia resuelva dicha cuestión en el presente asunto. En efecto, en el presente caso, a falta de fraude en el IVA, no cabe considerar ni la denegación de la deducción del impuesto soportado (de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia) ni la responsabilidad por intereses de demora de terceros en virtud del artículo 205 en relación con el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA.

3. ***¿Puede constituir fraude fiscal el impago del impuesto debidamente declarado?***

61. De los autos (27) se desprende que la Administración tributaria búlgara reprocha a la empresa proveedora de la demandante no haber ingresado a tiempo el IVA declarado como resultante de las operaciones efectuadas con esta última. Pues bien, el pago tardío o la falta de pago de un IVA declarado no puede considerarse evasión o fraude fiscal en el IVA en el sentido de la jurisprudencia mencionada.

62. En efecto, como ya declaró la Gran Sala del Tribunal de Justicia en el asunto Scialdone, hay que distinguir entre el mero impago del IVA y la falta de declaración del mismo por parte del deudor del impuesto. (28) A este respecto, el hecho de que no se ingrese el IVA que ha sido consignado en la correspondiente declaración en los plazos previstos por la ley no confiere ninguna ventaja al sujeto pasivo, ya que este sigue adeudando el impuesto. De ello resulta que la interpretación que hace el Tribunal de Justicia del artículo 325 TFUE, apartado 1, sobre los supuestos de fraude del IVA, no es aplicable a la falta de ingreso del IVA declarado.

63. La misma consideración es aplicable a toda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fraude, ya que, como continúa señalando el Tribunal de Justicia, (29) la falta de ingreso del IVA declarado no presenta la misma gravedad que el fraude de este impuesto. En efecto, desde el momento en que el sujeto pasivo cumple correctamente sus obligaciones declarativas, la Agencia Tributaria dispone de la información necesaria para determinar el importe del IVA exigible y para constatar, en su caso, el impago de este.

64. Contrariamente a lo que parece entender la Comisión, y como fue aclarado recientemente por la Gran Sala en el asunto Scialdone, (30) el hecho de que un tercero tenga conocimiento del impago de la deuda tributaria por parte del deudor del impuesto no es suficiente para suponer que ese tercero sabía o debería haber sabido que con su entrega resultaba implicado en un fraude o una evasión del IVA. Por el contrario, este tercero debe saber o debería haber sabido que las operaciones no se declaran debidamente con el fin de defraudar a las autoridades fiscales. El impago del *impuesto debidamente declarado* no constituye un engaño (fraudulento) a las autoridades fiscales.

65. Acaso cabría aceptar otra solución si la demandante hubiera utilizado deliberadamente a la empresa proveedora como una sociedad interpuesta carente de patrimonio, incapaz de por sí de ingresar el IVA declarado. Sin embargo, tal supuesto no es el que resulta de la petición de decisión prejudicial. El hecho de que la demandante haya pagado a la empresa proveedora el precio de la operación, permitiendo a esta, en principio, satisfacer su deuda por el IVA declarado, sugiere más bien lo contrario. Sin embargo, corresponde en último término al órgano jurisdiccional remitente esclarecer o determinar esa circunstancia.

66. A la vista de los hechos expuestos por el órgano jurisdiccional remitente, no existe en este caso un fraude en el IVA. Por tanto, es irrelevante si la demandante supo o debiera haber sabido que el IVA correctamente declarado no fue ingresado a tiempo ni en su totalidad. En consecuencia, debe excluirse también la responsabilidad por los intereses de demora de un tercero en virtud del artículo 205 en relación con el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA.

VI. Conclusión

67. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a [las cuestiones prejudiciales planteadas] por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria):

«El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la responsabilidad tributaria de un tercero comprenda también los intereses de demora exigidos al deudor del impuesto por la falta de pago del IVA dentro de plazo.»

1 Lengua original: alemán.

2 DO 2006, L 347, p. 1, en su versión aplicable en el período controvertido.

3 A este respecto, solamente cabe mencionar los siguientes asuntos: Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartados 19 y ss., y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartados 25 y ss., ambos acerca de la norma predecesora, de contenido idéntico. En realidad también habría que mencionar la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), que sin embargo resolvió la problemática de la responsabilidad en ese asunto sin interpretar el artículo 205 de la Directiva IVA [véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en este asunto (C-499/13, EU:C:2014:2351), puntos 58 y ss.]

4 En ese sentido, acerca de la disposición antecesora del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartado 26.

5 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 20; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 18, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartado 29.

6 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 21; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 19, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 52.

- 7 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 22; de 7 de diciembre de 2010, R (C?285/09, EU:C:2010:742), apartado 45; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 20, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C?409/04, EU:C:2007:548), apartado 53; en un sentido similar, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartado 30.
- 8 La versión lingüística inglesa del artículo 205 de la Directiva IVA se refiere al «payment of VAT» y en la versión lingüística francesa se habla de «acquitter la TVA».
- 9 Sentencias de 22 de noviembre de 2017, Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880), apartado 80, y de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392), apartado 85.
- 10 Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398), apartados 38 y ss.; véanse al respecto también las conclusiones del Abogado General Bot, presentadas en el asunto Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66), punto 37.
- 11 Sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartados 43 y ss., acerca de la norma predecesora.
- 12 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 22; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 20; en un sentido similar, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartado 30.
- 13 Sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), apartado 38; de 26 de abril de 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302), apartado 59; véanse, en este sentido, también las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartado 50, y de 7 de diciembre de 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678), apartado 20.
- 14 Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).
- 15 Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398), apartado 37.
- 16 Véase la sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398), apartado 9.
- 17 Sentencias de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C?335/19, EU:C:2020:829), apartado 31; de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.
- 18 Sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében (C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373), apartado 48; de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 24, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartado 32; así como las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2005:745), punto 27.
- 19 A este respecto, expresamente: Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse

Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 24.

20 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 24, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 23.

21 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 25; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 24; de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C?409/04, EU:C:2007:548), apartado 65, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartado 33.

22 Véase la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 29; en un sentido similar: Sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 25, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C?409/04, EU:C:2007:548), apartado 66.

23 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), apartado 25; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), apartado 24; de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C?409/04, EU:C:2007:548), apartado 65, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2006:309), apartado 33.

24 En algunas decisiones más antiguas, el Tribunal de Justicia todavía habla de «podía haber sabido» — véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446), apartado 60. Sin embargo, esos términos, excesivamente amplios, que se debían únicamente a la cuestión prejudicial presentada, parecen haber sido ya abandonados con razón.

25 Sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

26 Véanse las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), apartado 47; de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 y C?164/13, EU:C:2014:2455), apartado 62; de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 40; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69), apartado 26; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), apartado 37; de 21 de junio de 2012, Mahagében (C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373), apartado 42, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446), apartados 59 y 61.

27 Véase el apartado 5 de la versión francesa de la petición de decisión prejudicial (en la página 4 del original) y el apartado 3 del resumen en español de la petición de decisión prejudicial.

28 Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295), apartados 39 y 40.

- 29 Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295), apartados 41 y 42.
- 30 Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).