



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 20 de mayo de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 205 — Personas deudoras del IVA ante el Tesoro Público — Responsabilidad solidaria del destinatario de una entrega sujeta al impuesto que ha ejercido su derecho a deducir el IVA sabiendo que el deudor de ese impuesto no lo abonaría — Obligación de tal destinatario de pagar el IVA no abonado por ese deudor así como los intereses de demora adeudados por la falta de pago del citado impuesto por este último»

En el asunto C-4/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 16 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de enero de 2020, en el procedimiento entre

«ALTI» OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalfvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan (Ponente) y N. Jääskinen, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalfvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. G. Arnaudov;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. L. Zaharieva y E. Petranova, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia e Y. Marinova, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 14 de enero de 2021;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «ALTI» OOD y el 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, Bulgaria; en lo sucesivo, «Director») en relación con la responsabilidad solidaria de ALTI en el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) junto con los intereses de demora.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 193 de la Directiva 2006/112 estipula:
«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»
- 4 Los artículos 194 a 200 y 202 a 204 de esta Directiva disponen, en esencia, que personas distintas del sujeto pasivo que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada pueden o incluso deben ser consideradas deudores del IVA.
- 5 El artículo 205 de la citada Directiva establece:
«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

Derecho búlgaro

- 6 Titulado «Responsabilidad de la persona en caso de abuso», el artículo 177 de la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), señala:
«(1) Una persona registrada —destinataria de una entrega imponible— es responsable del pago del impuesto devengado y no pagado por otra persona registrada, en la medida en que haya ejercido el derecho a deducción de la cuota soportada que esté en relación directa o indirecta con el IVA devengado y no pagado.

(2) La responsabilidad en virtud del apartado 1 se genera cuando la persona registrada sabía o debería haber sabido que dicha cuota no iba a ser pagada, y así lo prueba la autoridad de control con arreglo a los artículos 117 a 120 del *Danachno — osiguriteln protsesualen kodeks* (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social).

(3) A efectos del apartado 2, se considerará que la persona debería haber sabido que no se iba a pagar dicho impuesto cuando se cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

1. el impuesto devengado, en el sentido del artículo 1, no haya sido efectivamente pagado durante un período impositivo por cualquiera de los proveedores anteriores en relación con la operación imponible que tiene por objeto el mismo bien o el mismo servicio, de forma idéntica, modificada o transformada;
2. la operación sujeta al impuesto es ficticia, elude la ley o bien el precio de esta operación se aparta sensiblemente del precio de mercado.

(4) La responsabilidad que se deriva del apartado 1 no está vinculada a la obtención de una ventaja concreta por la falta de pago del impuesto devengado.

(5) En las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3, el proveedor que realizó la entrega al sujeto pasivo que adeuda la cuota no pagada es igualmente responsable.

(6) En los casos previstos en los apartados 1 y 2, la responsabilidad se impondrá al sujeto pasivo directamente destinatario de la entrega por la que no se haya pagado el impuesto devengado y, cuando no sea posible la recaudación, podrá hacerse responsable a cualquier destinatario posterior en la cadena de entregas.

(7) El apartado 6 se aplicará *mutatis mutandis* a los proveedores anteriores.»

- 7 El artículo 14 del Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social (DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005) establece:

«Estarán obligadas al pago las personas físicas y jurídicas que:

1. sean deudoras de impuestos o cotizaciones a la seguridad social obligatorios;
2. están obligadas a recaudar y abonar impuestos o cotizaciones a la seguridad social obligatorios;
3. respondan de la deuda de las personas mencionadas en los puntos 1 y 2.»

- 8 El artículo 16 de este Código dispone:

«(1) La persona obligada al pago a que se refiere el artículo 14, punto 3, es una persona que, en los casos previstos por la ley, tiene la obligación de pagar el [IVA] o la cotización a la seguridad social obligatoria del deudor de dicho impuesto o de una persona obligada a recaudar e ingresar impuestos o cotizaciones a la seguridad social obligatorios que no hayan sido abonados en el plazo previsto.

(2) Las personas obligadas al pago a que se refiere el artículo 14, punto 3, estarán sujetas a las normas que determinan los derechos y obligaciones de un sujeto de Derecho en los procedimientos a que se refiere el presente Código.

(3) La responsabilidad del obligado al pago al que se refiere el artículo 14, punto 3, se extenderá a los impuestos y las cotizaciones a la seguridad social obligatorios, los intereses y los costes de recaudación.»

- 9 El artículo 121 de la Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Ley de Obligaciones y Contratos) (DV n.º 275, de 22 de noviembre de 1950) tiene el siguiente tenor:

«Salvo en los casos previstos por la ley, la responsabilidad solidaria entre dos o más deudores solo nacerá cuando haya sido pactada.»

- 10 El artículo 122 de dicha Ley estipula:

«El acreedor podrá exigir la ejecución de todo el crédito al deudor solidario de su elección.

Las actuaciones iniciadas contra uno de los deudores solidarios no vulnerarán el derecho del acreedor frente a otros deudores.»

- 11 El artículo 126 de la citada Ley establece:

«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 responderán solidariamente únicamente del valor de lo que se adeude inicialmente.

La mora de un deudor solidario no tendrá efectos sobre los demás deudores.»

- 12 El artículo 1 de la Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Ley de Intereses sobre los Impuestos, Tasas y Otros Créditos Similares del Estado) (DV n.º 91, de 12 de noviembre de 1957) dispone:

«Se devengarán intereses al tipo legal por la recaudación de impuestos, tasas, deducciones de beneficios, contribuciones al presupuesto y otros créditos del Estado de naturaleza similar, que sean o no objeto de exacciones reguladoras, que no hayan sido pagados en los plazos previstos para el pago voluntario.

Devengarán los mismos intereses la recaudación de las cotizaciones al seguro obligatorio de bienes [que no hayan sido pagadas] en el plazo previsto para el pago voluntario.

No se devengarán intereses sobre los intereses ni intereses sobre las multas [...].»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 13 ALTI es una sociedad de responsabilidad limitada búlgara. En 2014, adquirió a «FOTOMAG» EOOD, una sociedad unipersonal de responsabilidad limitada búlgara, una cosechadora, un tractor y una carretilla (en lo sucesivo, «material agrícola»), que habían sido objeto de una adquisición intracomunitaria por FOTOMAG a una sociedad establecida en el Reino Unido. Las entregas del material agrícola a ALTI dieron lugar a la expedición por FOTOMAG de tres facturas en cada una de las cuales se desglosaba el IVA. Después de pagar dichas facturas, ALTI ejerció su derecho a deducir el IVA e hizo constar las deducciones de que se trata en las declaraciones de impuestos correspondientes a los períodos impositivos de los meses de abril y junio de 2014.
- 14 FOTOMAG fue objeto de una inspección tributaria, y las autoridades tributarias búlgaras constataron, mediante liquidación complementaria de 27 de junio de 2016, que dicha sociedad no había abonado la práctica totalidad del IVA declarado en concepto de adquisiciones intracomunitarias que se había calculado en las facturas remitidas a ALTI.

- 15 En un procedimiento de inspección tributaria iniciado respecto a ALTI, dichas autoridades tributarias comprobaron que ALTI y FOTOMAG habían encomendado a una misma persona su contabilidad, la gestión de sus cuentas bancarias y la presentación de sus declaraciones de IVA, que la adquisición del material agrícola por FOTOMAG había sido financiada mediante una sociedad tercera cuyos socios eran los gerentes de FOTOMAG y ALTI y que el transporte de la cosechadora desde el Reino Unido había sido organizado por un gerente y representante de ALTI a través de otra sociedad. Estas comprobaciones llevaron a las citadas autoridades tributarias a concluir que la propia ALTI había organizado la adquisición del material agrícola por FOTOMAG a través de una adquisición intracomunitaria para aplicar indebidamente el IVA y que ALTI sabía que FOTOMAG no pagaría el IVA de las tres facturas de que se trata. Las mismas autoridades tributarias consideraron además que, dado que la operación entre FOTOMAG y ALTI tenía por objeto eludir la ley, en el sentido del artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, ALTI debería haber sabido que FOTOMAG no iba a pagar el IVA, en el sentido de dicha disposición.
- 16 En estas circunstancias, las autoridades tributarias búlgaras, en una liquidación complementaria de 23 de febrero de 2018 dirigida a ALTI y corregida mediante una liquidación complementaria de 6 de marzo de 2018, declararon la responsabilidad solidaria de dicha sociedad, con arreglo al artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA por lo que respecta al IVA no pagado por FOTOMAG.
- 17 ALTI interpuso un recurso administrativo ante el Director, alegando, en particular, que faltaba el elemento subjetivo requerido en el artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, a saber, la circunstancia de que ALTI debería haber sabido que FOTOMAG no pagaría el IVA.
- 18 Al ser desestimado este recurso administrativo por el Director, ALTI interpuso recurso ante el Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv, Bulgaria). Mediante sentencia de 22 de marzo de 2019, dicho órgano jurisdiccional desestimó por infundado el recurso de ALTI dirigido contra la liquidación complementaria.
- 19 El Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv) consideró que de los datos recabados durante el procedimiento se desprendería que ALTI debería haber sabido que FOTOMAG no cumpliría su obligación de pagar el IVA. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional declaró que la relación entre ALTI y FOTOMAG superaba en realidad el marco de las relaciones comerciales normales; que FOTOMAG no había ejercido nunca actividad alguna relacionada con la venta de material agrícola y que no tenía ninguna experiencia en este ámbito; que el director ejecutivo y el accionista de la tercera sociedad que prestó fondos a FOTOMAG para la compra del material agrícola eran, respectivamente, el gerente de ALTI y el de FOTOMAG, y que una misma persona había realizado las transferencias bancarias entre ALTI, FOTOMAG y esa tercera sociedad, había llevado la contabilidad de ALTI, FOTOMAG y la sociedad que negoció el transporte del material agrícola desde el Reino Unido, y había presentado las declaraciones fiscales de ALTI y de FOTOMAG. El citado órgano jurisdiccional llegó a la conclusión de que las relaciones entre ALTI y FOTOMAG tenían por objeto eludir la ley y que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 16, apartado 3, del Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, ALTI estaba obligada al pago no solo del propio impuesto, sino también de los intereses de demora adeudados por la falta de pago de dicho impuesto por el deudor.
- 20 ALTI impugna la sentencia del Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Plovdiv) ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).
- 21 En su recurso de casación, ALTI alega, en particular, que si bien, en virtud de la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales búlgaros, puede generarse la responsabilidad del destinatario de una entrega sujeta al impuesto, sobre la base del artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, cuando ese

destinatario ha ejercido su derecho a deducir el impuesto adeudado y no pagado por su proveedor, esa responsabilidad no abarca los intereses de demora devengados por la falta de pago de dicho impuesto por el deudor.

- 22 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud del artículo 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, el destinatario de una entrega sujeta al impuesto debe responder del impuesto devengado y no pagado por otra persona cuando haya ejercido el derecho a deducción del IVA soportado vinculado directa o indirectamente al IVA adeudado y no pagado, ya que tal responsabilidad solidaria se aplica cuando el destinatario sabía o debería haber sabido que no se pagaría el impuesto. Esta disposición, según el órgano jurisdiccional remitente, es conforme con el artículo 205 de la Directiva 2006/112, como se desprende, en particular, de la sentencia de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros* (C-384/04, EU:C:2006:309).
- 23 Sin embargo, al determinar el alcance de esta responsabilidad solidaria, el legislador búlgaro no enunció expresamente en el artículo 177 de la Ley del IVA que el destinatario de la entrega fuera responsable no solo del impuesto no pagado, sino también de los intereses de demora devengados a partir de la exigibilidad de dicho impuesto. El órgano jurisdiccional remitente señala que, no obstante, tal obligación podría deducirse del artículo 16, apartado 3, del Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, aun cuando el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo búlgaro ha dictado sentencias contradictorias al respecto. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente expone sus dudas sobre si el artículo 205 de la Directiva 2006/112 y el principio de proporcionalidad se oponen a la inclusión en el régimen de responsabilidad solidaria de que se trata de los intereses de demora adeudados por la falta de pago del citado impuesto por el obligado al pago y, por tanto, a una normativa nacional como la del artículo 16, apartado 3, de dicho Código.
- 24 En tales circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva [2006/112] 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 [2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del [Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social], con arreglo al cual la responsabilidad de un tercero por deudas tributarias impagadas de un sujeto pasivo comprende tanto los impuestos como los intereses?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 25 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 205 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona designada solidariamente responsable, en el sentido del citado artículo, está obligada a pagar, además del importe del IVA no pagado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por el deudor sobre dicho importe.

- 26 A este respecto, procede señalar que, a tenor del artículo 205 de la Directiva 2006/112, en las situaciones contempladas en los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de dicha Directiva, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada, como responsable solidario, al pago del IVA.
- 27 Los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de la Directiva 2006/112 determinan las personas deudoras del IVA, de conformidad con el objeto de la sección 1 del capítulo 1 del título XI de dicha Directiva, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público». Si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, el tenor de 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.
- 28 Del contexto formado por los artículos 193 a 205 de la Directiva 2006/112 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.
- 29 Por consiguiente, el artículo 205 de la Directiva 2006/112 permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto.
- 30 Esta interpretación se ve además corroborada por la sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 19 y jurisprudencia citada, relativa a la interpretación del 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24), disposición que era equivalente al artículo 205 de la Directiva 2006/112.
- 31 Sin embargo, dado que el artículo 205 de la Directiva 2006/112 no precisa ni las personas que los Estados miembros pueden designar como deudoras solidarias ni las situaciones en las que puede efectuarse tal designación, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y modalidades de aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo.
- 32 A este respecto, procede recordar que, en el ejercicio de tal facultad, 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 (sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 33 En lo que se refiere más concretamente al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia 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. Así pues, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan

preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin (sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada).

- 34 En estas circunstancias, el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este último debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. En particular, corresponde a los Estados miembros precisar las circunstancias particulares en las que una persona como el destinatario de una operación sujeta al impuesto debe ser considerada solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado por la otra parte contratante a pesar de haberlo satisfecho al pagar el precio de la operación.
- 35 En este contexto, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la legislación de la Unión relativa al sistema común del IVA y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 46).
- 36 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 205 de la Directiva 2006/112 autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, esta sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, y que se establecería así un sistema de responsabilidad objetiva, lo que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que sus operaciones no forman parte de una cadena abusiva o fraudulenta de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude al IVA 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, EU:C:2006:309, apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada).
- 37 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que 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 abuso o 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 38 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el artículo 177 de la Ley del IVA, titulado «Responsabilidad de la persona en caso de abuso», establece, en su apartado 2, que debe considerarse a una persona solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado cuando esa persona haya ejercido su derecho a deducir aun cuando supiera o debiera haber sabido que el deudor no tenía intención de pagar el impuesto, y la autoridad de control debe aportar la prueba de que se reúnen tales elementos. Asimismo, de la resolución de remisión resulta que el artículo 177, apartado 3, punto 2, de dicha Ley dispone que, para poder presumir que el interesado debería haber sabido que el deudor no tenía intención de pagar el impuesto adeudado, es preciso no solo que dicho impuesto no haya sido efectivamente pagado por cualquiera de los proveedores anteriores, sino también que la operación imponible sea ficticia, eluda la ley o que su precio se aparte sensiblemente del precio de mercado.

- 39 Pues bien, tanto de la resolución de remisión como de las observaciones escritas del Gobierno búlgaro se desprende que tal presunción admite prueba en contrario. Por otra parte, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia no resulta que sea prácticamente imposible o excesivamente difícil destruir tal presunción. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la persona de que se trate tiene la facultad, a tal efecto, de acreditar su buena fe.
- 40 En estas circunstancias, procede considerar que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, una disposición como el artículo 177 de la Ley del IVA responde a las exigencias relativas a la aplicación del artículo 205 de la Directiva 2006/112, tal como se han recordado en los apartados 36 y 37 de la presente sentencia.
- 41 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente expone que, si bien el artículo 177 de la Ley del IVA solo permite considerar solidariamente responsables a las personas a las que se refiere dicho artículo del pago del IVA, en virtud del artículo 16, apartado 3, del Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, esas personas también pueden estar obligadas a abonar los intereses de demora adeudados por la falta de pago de dicho impuesto por el deudor.
- 42 A este respecto, procede señalar que, si bien, según el tenor del artículo 205 de la Directiva 2006/112, la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo solo se refiere al pago del IVA, el mismo tenor no excluye que los Estados miembros puedan imponer a cargo del deudor solidario todos los elementos correspondientes a ese impuesto, como los intereses de demora adeudados por la falta de pago del impuesto por el deudor de este último. No obstante, debe precisarse que los Estados miembros solo pueden extender el régimen de responsabilidad solidaria de modo que incluya tales elementos si tal extensión está justificada a la luz de los objetivos perseguidos por el artículo 205 de la Directiva 2006/112 y es conforme, como se ha recordado en el apartado 32 de la presente sentencia, con los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.
- 43 A este respecto, procede considerar que, toda vez que una norma de Derecho nacional que obliga al deudor solidario a abonar los intereses de demora correspondientes a la deuda principal permita combatir los abusos en materia de IVA, contribuye a la consecución del objetivo de garantizar a la Hacienda Pública una recaudación eficaz del IVA, perseguido por el artículo 205 de la Directiva 2006/112. Además, dado que la aplicación de tal norma presupone que se acredite que la otra parte contratante del deudor del impuesto adeudado sabía o debería haber sabido que este último no pagaría dicho impuesto al tiempo que ejercitaba él mismo su derecho a deducción, la obligación de esa otra parte contratante, respecto de la que se considera que, por efecto de su participación voluntaria en un abuso en materia de IVA, está de acuerdo desde el principio con la intención ilegal de ese deudor de no pagar el citado impuesto, de responder de los efectos ligados al retraso del pago de este, del que, en parte, es responsable, resulta a la vez proporcionada y conforme con el principio de seguridad jurídica.
- 44 Asimismo, tal enfoque es conforme con el objetivo que subyace al artículo 205 de la Directiva 2006/112, tal como se describe en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, que consiste en permitir a los Estados miembros garantizar a la Hacienda Pública la recaudación eficaz del IVA de las personas más adecuadas según la situación considerada. Pues bien, en el supuesto de un abuso en materia de IVA como el contemplado por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, la Hacienda Pública 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.
- 45 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 205 de la Directiva 2006/112, considerado a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona considerada solidariamente responsable, en el sentido de dicho artículo, debe pagar, además del importe del IVA no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de

demora adeudados por tal deudor sobre ese importe, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto.

Costas

- ⁴⁶ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, considerado a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona considerada solidariamente responsable, en el sentido de dicho artículo, debe pagar, además del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto.

Firmas