

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 5 de septiembre de 2024 (1)

Asunto C-331/23

**Dranken Van Eetvelde NV
contra
Belgische Staat**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica)]

« Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 205 y 273 — Responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de un tercero — Requisitos y alcance de la responsabilidad — Responsabilidad incondicional que no tiene en cuenta la contribución específica a la infracción — Ampliación de la responsabilidad a la deuda tributaria sin tener en cuenta la deducción del impuesto soportado — Ampliación de la responsabilidad a efectos de la lucha efectiva contra el fraude en el IVA — Proporcionalidad de dicha responsabilidad — Principio de neutralidad — Principio non bis in idem »

I. Introducción

1. Karl Marx (filósofo alemán, 1818-1883) rebatió el planteamiento según el cual el fin justifica los medios: «Pero un fin que requiere medios injustificables no es un fin justificable [...]». (2)
2. Una vez más, se insta al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre el trazado de los límites de una lucha eficaz contra el fraude en materia de IVA para poder afirmar al mismo tiempo que se procede de un modo proporcionado.
3. En esencia, se trata de luchar contra el «mercado negro» en Bélgica, cuando el vendedor no ha indicado deliberadamente el comprador real de los bienes en las facturas, por lo demás correctas, para que el comprador pueda revenderlos después «en negro» (es decir, sin factura y sin pagar impuestos). Sin embargo, el vendedor ha transferido debidamente el IVA adeudado. Bélgica sanciona esta cooperación «colusoria» entre el vendedor y el comprador en un fraude en el impuesto sobre la renta y en el IVA *por parte del comprador*, por una parte, con los medios del Derecho penal (fraude fiscal del comprador y, en función de la contribución al delito, probablemente también complicidad o coautoría del vendedor).
4. Por otro lado, en la legislación del IVA se preveía que *el vendedor* era responsable de las deudas en concepto de IVA del comprador derivadas de posteriores ventas «en negro». Además, se impone una

multa del 200 % del importe de la deuda por no haberse emitido correctamente la factura. Desde un punto de vista contable, esto permite a Bélgica percibir, además, del vendedor el impuesto adeudado por el comprador, y en particular multiplicado por tres.

5. La situación es en cierto modo similar al primer supuesto en que el Tribunal de Justicia desarrolló su aún controvertida (3) «jurisprudencia sobre el fraude». (4) En aquella ocasión, un vendedor de coches en Alemania ayudó a varios concesionarios de Portugal en un fraude en el impuesto sobre la renta y en el IVA portugueses emitiendo, en su contabilidad, facturas falsas a nombre de compradores ficticios como destinatarios de las entregas. El Tribunal de Justicia «sancionó» por tal fraude únicamente al vendedor, al denegar la exención por la entrega intracomunitaria que existió objetivamente. Ello, a su vez, llevó al órgano jurisdiccional de lo penal remitente a condenar al vendedor por su propio fraude fiscal. En suma, la complicidad en un fraude fiscal de terceros en Portugal se transformó en la autoría de un fraude fiscal propio en Alemania, con la particularidad de que, a diferencia de cuanto ocurre normalmente en el Derecho penal, no es necesario identificar con precisión al autor principal. Este planteamiento suscitó numerosas cuestiones posteriores y, a la postre, un gran número de peticiones de decisión prejudicial.

6. Ahora debe aclararse si esta jurisprudencia sobre la interpretación de la Directiva del IVA permite a un Estado miembro no solo denegar una exención fiscal por las entregas propias, sino también imponer la responsabilidad por las deudas tributarias estimadas de un tercero cuya identidad, en caso de duda, se desconocerá, y cuya cuantía es de hasta tres veces la deuda tributaria estimada de este tercero. Si esto se combina con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la denegación de la deducción del impuesto soportado, los ingresos fiscales en Bélgica también podrían aumentar de resultas de la denegación adicional al vendedor de la deducción del impuesto.

7. Si se determinara una deuda tributaria sobre la base de la factura falsa, el importe del IVA adeudado por el vendedor también podría incrementarse con el IVA que figura en la factura. El (simple) *fraude fiscal del comprador* supondría entonces casi quintuplicar el *impuesto adicional percibido del vendedor*. Ello tiene, indudablemente, un efecto disuasorio y persigue reducir significativamente el incentivo para cooperar en el fraude fiscal de terceros.

8. Se plantea así la cuestión de si esto es tarea de la legislación de la Unión en materia de IVA o más bien del Derecho penal nacional, que también puede tener en cuenta la culpa (subjetiva) del autor y su contribución a la comisión del delito a la hora de determinar la cuantía de la pena. De igual modo, cabe preguntarse si una imposición casi cinco veces superior a la realmente prevista puede considerarse una imposición proporcionada (o una sanción proporcionada fuera del ámbito del Derecho penal).

9. A este respecto, el Tribunal de Justicia tiene aquí la oportunidad de trazar en cierta medida los límites que establece el Estado de Derecho a su «competencia en materia de fraude», que entretanto ha devenido casi desmesurada. En cualquier caso, la lucha contra el fraude en materia de IVA no debe llevarse a cabo a cualquier precio. En una Unión fundamentada en los valores del Estado de Derecho (véase el artículo 2 TUE), el fin no justifica todos los medios.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

10. La prohibición *non bis in idem* contenida en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») y la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (5) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), forman el marco del Derecho de la Unión.

11. El considerando 44 de esta Directiva establece:

«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.»

12. El artículo 203 de la Directiva del IVA regula la obligación tributaria mediante la mención de los impuestos en una factura.

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

13. El artículo 205 de la Directiva del IVA establece la posibilidad de designar a otra persona, además del deudor del impuesto, como responsable solidario del 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.»

14. El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA ofrece a los Estados miembros diversas posibilidades de luchar contra el fraude fiscal, etc.:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete 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 belga

15. Bélgica ha transpuesto la Directiva del IVA mediante el Btw-wetboek (Código del IVA; en lo sucesivo, «WBTW»). (6) El artículo 51, apartados 1 y 2, del WBTW regula la deuda tributaria «normal» del sujeto pasivo como proveedor o como destinatario del servicio. Por otra parte, el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW versa sobre la responsabilidad solidaria en el pago del IVA y tiene el tenor siguiente:

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

16. En la sección 1 (Sanciones tributarias), el artículo 70, apartados 1 y 2, del WBTW establece:

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

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

[...]

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

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

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

III. Procedimiento principal

17. Dranken Van Eetvelde NV (en lo sucesivo, «demandante») es un minorista de bebidas registrado a efectos del IVA desde el 1 de enero de 2000. Las autoridades tributarias belgas inspeccionaron las declaraciones del IVA correspondientes al ejercicio 2011 y detectaron irregularidades, que fueron comunicadas a la demandante el 3 de diciembre de 2018. Se le acusaba de haber emitido facturas falsas por el suministro de bebidas a particulares. En realidad, las bebidas se entregaban a clientes empresariales (operadores de hoteles y restaurantes) que, supuestamente, las revendían «en negro», pero cuya identidad se desconoce aparentemente.

18. La Administración tributaria describió estas infracciones en un acta de 6 de diciembre de 2018 y, a continuación, emitió un requerimiento de pago, que fue declarado ejecutivo el 11 de diciembre de 2018 y notificado al demandante el 13 de diciembre de 2018. El requerimiento de pago (en lo sucesivo, «liquidación tributaria») se refería al IVA adeudado y a las correspondientes multas.

19. El 21 de diciembre de 2018, la demandante interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente contra la liquidación tributaria, sobre el que ahora debe pronunciarse. El 4 de junio de 2019, el órgano jurisdiccional remitente declaró, mediante sentencia interlocutoria que ha adquirido carácter firme, que las pruebas se practicaron conforme a Derecho. Sin embargo, ahora se plantea la cuestión de si la acumulación de multas y la responsabilidad solidaria establecidas en la liquidación tributaria son compatibles con la Directiva del IVA.

20. En la liquidación tributaria se «establecieron» las partidas siguientes:

- 173 512,56 euros (141 665,30 euros en concepto de responsabilidad solidaria de conformidad con el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW más 31 847,26 euros en concepto de devolución del IVA sobre la base de notas de crédito incorrectamente emitidas);
- una multa con arreglo al artículo 70, apartado 2, del WBTW (declaraciones falsas en facturas) por importe de 347 000,00 euros (es decir, 173 512,56 x 200 %);
- una multa con arreglo al artículo 70, apartado 1, del WBTW (impago del IVA) por importe de 283 320,00 euros (es decir, 141 665,30 x 200 %).

21. El órgano jurisdiccional remitente señala que ya se habían detectado infracciones similares en las dos últimas inspecciones tributarias (correspondientes a los ejercicios 2001-2002 y 2004). También se impuso una multa por estas infracciones de conformidad con el artículo 70, apartado 2, párrafo primero, del WBTW (en este caso, por importe del máximo legal del 200 % del impuesto devengado por la operación).

22. Estas multas fueron confirmadas mediante sentencias de 10 de abril de 2008 y 17 de noviembre de 2008, aunque reducidas en su cuantía. En ellas se declaró que la demandante había organizado un sistema de facturas falsas en el que las mercancías que figuraban en la factura no se entregaban al cliente que figuraba en ella (particular), sino a un cliente profesional, el explotador de una cafetería/hotel/restaurante, cuya identidad ya no podía rastrearse. Este sistema permitía realizar ventas con las bebidas compradas que no se anotaban como ingresos y, por tanto, no estaban sujetas al IVA ni al impuesto sobre la renta.

23. Al mismo tiempo, se iniciaron procedimientos penales contra la demandante y sus administradores sobre la base de estas imputaciones. Este procedimiento penal se refiere a los años 2012, 2013 y 2014. Mediante sentencia del Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Dendermonde (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Dendermonde, Bélgica) de 18 de junio de 2019, la demandante fue condenada, entre otras cosas, a una multa de 20 000 euros. La condena se refería al fraude fiscal en el IVA y el impuesto sobre la renta, así como a la falta de declaración de ingresos a efectos del impuesto sobre sociedades y a la falta de declaración de las ventas

y del IVA devengado por ellas de conformidad con las leyes y reglamentos sobre el IVA, todo ello con intención fraudulenta o con la intención de causar un perjuicio. La intencionalidad de la demandante la basó el órgano jurisdiccional en el hecho de que aquella había contribuido sustancialmente a un plan fraudulento que permitía a sus clientes comerciales vender «en negro» los bienes que compraban.

24. En el procedimiento pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente relativo a la liquidación tributaria, la demandante alega ahora que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, nadie puede estar obligado a responder incondicionalmente por el fraude cometido por otra persona. A su juicio, una responsabilidad tan estricta excede de los límites de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública y combatir el fraude fiscal, y además viola el principio de proporcionalidad. El órgano jurisdiccional remitente también señala otras dudas en relación con la acumulación de sanciones administrativas y penales y el principio *non bis in idem* en el sentido del artículo 50 de la Carta.

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

25. En consecuencia, el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones siguientes:

- «1) ¿Infringe el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW (Código del IVA) el artículo 205 de la Directiva 2006/112 en relación con el principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto esta disposición prevé una responsabilidad general incondicional y el juez no puede apreciarla en función de la contribución de cada persona al fraude fiscal?
- 2) ¿Infringe el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW el artículo 205 de la [Directiva 2006/112], en relación con el principio de neutralidad en materia del IVA, si esta disposición debe interpretarse en el sentido de que una persona esté obligada solidariamente a pagar el IVA en lugar del deudor legal sin que deba tenerse en cuenta la deducción del IVA que el deudor legal pueda practicar?
- 3) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones (administrativas y penales) de carácter penal derivadas de procedimientos distintos, por hechos materialmente idénticos pero que han tenido lugar en años sucesivos (si bien, en el ámbito penal, deberían calificarse de delito continuado con unidad de propósito), siendo así que los hechos son objeto de actuaciones administrativas en un año y objeto de diligencias penales en otro año? ¿No debe considerarse que estos actos están indisolublemente ligados entre sí por haber tenido lugar en años sucesivos?
- 4) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse contra una persona un procedimiento dirigido a la imposición de una multa administrativa de carácter penal por hechos por los que ya ha sido condenada penalmente con carácter firme, siendo así que ambos procedimientos se tramitan de forma plenamente independiente entre sí y que la única garantía de que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas sea proporcionada a la gravedad de la infracción de que se trata consiste en que el tribunal de lo tributario puede realizar un examen de la proporcionalidad en cuanto al fondo, mientras que la normativa nacional no prevé normas a tal respecto ni tampoco normas que permitan a la autoridad administrativa tener en cuenta la sanción penal ya impuesta?»

26. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, el Reino de Bélgica y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista, con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

V. Apreciación jurídica

27. Las cuatro cuestiones del órgano jurisdiccional remitente pueden dividirse en dos grupos. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se elucide el alcance del principio *non bis in idem*, que, sin embargo, no es pertinente en el presente asunto (véase la sección A). Por otra parte, debe aclararse el alcance de la posibilidad prevista en el artículo 205 de la Directiva del IVA de

establecer una responsabilidad solidaria (véase la sección B). En caso de que ello no comprendiera la responsabilidad por deudas tributarias aún desconocidas de un tercero, cuyo importe sea meramente presunto, habrá de resolverse si los artículos 203 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, permiten una sanción adicional del 300 % de la deuda tributaria respectiva (véase la sección C).

A. Sobre el principio *non bis in idem* del artículo 50 de la Carta

28. Mediante sus cuestiones 3 y 4, que pueden responderse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente inquiere sobre la interpretación del artículo 50 de la Carta. Dicho artículo dispone que «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley».

29. En consecuencia, el principio *non bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procesos como de sanciones de carácter penal en el sentido de dicho artículo por los mismos hechos contra la misma persona. (7) Sin embargo, los requisitos no se cumplen en el caso de autos, aun cuando las sanciones administrativas contempladas en el artículo 70, apartados 1 y 2, del WBTW hubieran de entenderse como sanciones penales.

30. En efecto, la liquidación tributaria impugnada versa sobre multas impuestas por una conducta indebida en 2011. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, la condena penal se impuso en relación con un fraude fiscal (propio o de terceros) en los años 2012, 2013 y 2014. No obstante, ello excluye *per se* una acumulación de procesos y sanciones por los mismos hechos contra la misma persona en el caso de autos. Esta cuestión solo se plantearía si se hubiera incoado un proceso penal contra la demandante por fraude fiscal en 2011. Por tanto, las cuestiones de interpretación del artículo 50 de la Carta planteadas carecen de pertinencia en el presente asunto; en cualquier caso, esta disposición no es aplicable a la liquidación tributaria impugnada.

B. Sobre el alcance de la obligación solidaria de pago con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA por razón del motivo y de la cuantía

1. Aspectos generales

31. Mediante las dos primeras cuestiones se pretende aclarar el alcance de la posibilidad prevista en el artículo 205 de la Directiva del IVA de establecer una responsabilidad solidaria. Hasta ahora, el Tribunal de Justicia ha tenido pocas oportunidades (8) de pronunciarse acerca de la ampliación a un tercero de la obligación de pago del IVA, permitida por dicho artículo.

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

33. La disposición del artículo 205 de la Directiva del IVA no traslada la deuda tributaria a otra persona, como sí ocurre, por ejemplo, en el caso del artículo 196 de la misma. Dispone que, junto al sujeto pasivo, otra persona está obligada a pagar el impuesto. Esa obligación de pago se estructura como una obligación solidaria. No obstante, está vinculada a una deuda tributaria existente de otra persona, por lo que tiene carácter accesorio. De este 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 (deuda principal), hablaremos a continuación de una deuda del responsable tributario.

2. Requisito de la deuda del responsable tributario en virtud del artículo 205 de la Directiva del IVA

34. El tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA establece que una persona distinta del sujeto pasivo quedará obligada solidariamente al pago del «IVA». El factor decisivo es, por tanto, qué se entiende por «el IVA» del que puede considerarse responsable a otra persona. ¿Se trata de un impuesto de un sujeto pasivo por un importe determinado (y, en caso afirmativo, cuál) o basta con una probable

deuda tributaria de un tercero, pero que aún no se ha cuantificado o cuya existencia simplemente se presume?

35. En lo que respecta al alcance de un «régimen de responsabilidad» específico en materia de impuestos especiales, el Tribunal de Justicia declaró en un primer momento al respecto 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. (9) Asimismo, ha señalado que el artículo 205 de la Directiva del IVA permite el establecimiento de una responsabilidad solidaria «por el pago del IVA». En cambio, otras obligaciones, como la constitución de la garantía, a modo de obligación accesorias, solo pueden apoyarse en el artículo 207 de la Directiva del IVA. (10) Todo ello militaba en favor de limitar el importe de la deuda del responsable tributario a la deuda tributaria del sujeto pasivo (obligación principal).

36. Sin embargo, recientemente, el Tribunal de Justicia ha declarado que si bien, según el tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, 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». (11) Con independencia de la cuestión de si tal cosa es posible cuando no concurren al mismo tiempo los requisitos del artículo 273 de la Directiva del IVA, (12) esta jurisprudencia no es aplicable en el caso de autos, puesto que no se refiere a elementos correspondientes a dicho impuesto (como los intereses de demora).

37. «El IVA» es el que adeuda el sujeto pasivo (en el caso de autos, el comprador) y del que responde la demandante en virtud del artículo 205 de la Directiva del IVA. Solo podrá determinarse si se conocen las condiciones en las que el comprador revendió los bienes. Esto, a su vez, presupone que se sepa quién revendió los bienes, a quién y a qué precio. Por consiguiente, el artículo 205 de la Directiva del IVA se refiere «[a]l deudor del impuesto» y no a (cualquier) deudor del impuesto. En consecuencia, el artículo 205 de la Directiva del IVA se sitúa, desde un punto de vista sistemático, en el capítulo 1 («Obligación de pago») y en la sección 1 («Deudores del impuesto ante el Tesoro Público»). Por lo tanto, la demandante (solo) es responsable del impuesto que el comprador adeuda específicamente por las operaciones por las que repercute el impuesto.

38. Por el contrario, el artículo 205 de la Directiva del IVA no puede aplicarse si, como en el caso de autos, se desconocen la identidad del posible «sujeto pasivo» y el importe de su deuda tributaria porque no está claro cuál es la base imponible de la reventa ni el lugar de la misma. En efecto, en tal caso, ni siquiera está claro si se ha devengado el IVA nacional (en el caso de autos, belga) y, en caso afirmativo, en qué cuantía. Únicamente se trata de una presunta deuda tributaria cuyo importe, en el mejor de los casos, solo podrá estimarse de forma aproximada.

39. Esto confirma la liquidación tributaria girada contra la demandante, puesto que la deuda del responsable tributario no se corresponde con una deuda tributaria específica de un tercero, sino con el IVA mencionado por la demandante en las facturas falsas.

40. Por lo tanto, la deuda del responsable tributario que las autoridades fiscales belgas han establecido aquí parece referirse, a lo sumo, a una presunta deuda tributaria del comprador. La base de la presunción sería entonces el IVA mencionado por la demandante en las facturas falsas. Se trata de una presunción bastante improbable, puesto que el importe de las facturas falsas de la demandante solo se correspondería con la deuda tributaria del comprador si este hubiera revendido los bienes en Bélgica al mismo precio. Sin embargo, un sujeto pasivo normal trabajaría con un margen de beneficio. Un sujeto pasivo fraudulento ofrecería posiblemente un precio más favorable, ya que se «ahorraría» a sí mismo el impuesto sobre la renta y a sus clientes el IVA.

41. No obstante, dando por cierto que Bélgica ha transpuesto el artículo 203 de la Directiva del IVA, la deuda tributaria de la demandante resultaría de dicho artículo 203 o de su transposición. Sin embargo, esta deuda tributaria de la demandante no puede basarse en el artículo 205. Por el contrario, el artículo 205 de la Directiva del IVA deja claro que, en la situación a que se refiere el artículo 203 de la Directiva del IVA, «una persona distinta del deudor del impuesto» quedará obligada solidariamente al pago del IVA. Ello pone de manifiesto que el artículo 203 de la Directiva del IVA establece una deuda tributaria propia de la demandante en relación con el IVA mencionado en las facturas falsas, mientras que el artículo 205 de la Directiva del IVA se refiere a la responsabilidad por una deuda

tributaria de terceros (deuda principal). Por consiguiente, la deuda tributaria por el IVA mencionado en las facturas falsas con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA y la deuda simultánea del responsable tributario por el mismo importe con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA se excluyen mutuamente.

42. Antes bien, la demandante adeuda el IVA indebidamente mencionado en las facturas falsas de conformidad con el artículo 203 de la Directiva del IVA, con independencia del hecho de que ya haya pagado correctamente el IVA que grava la operación. Ello se correspondería exactamente con el importe que se ha determinado en el caso de autos en concepto de deuda del responsable tributario por el impuesto de un tercero con arreglo al artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW.

43. Si el objetivo del artículo 205 de la Directiva del IVA es preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública haciendo a otra persona responsable, con carácter accesorio, de la deuda tributaria del sujeto pasivo, ello presupone entonces que esta deuda tributaria (deuda principal) esté establecida y, por lo tanto, también pueda determinarse su importe. Tal no es el caso en el presente asunto, por lo que se descarta la aplicación del artículo 205 de la Directiva del IVA. Sin embargo, el artículo 203 de la Directiva del IVA prevé expresamente una deuda tributaria basada en el IVA mencionado en las facturas falsas. (13)

C. «Responsabilidad adicional por deudas tributarias de terceros» por el importe de la deuda tributaria propia, de conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA

1. Aspectos generales

44. Aunque el artículo 205 de la Directiva del IVA limita las posibilidades de que los Estados miembros designen a otra persona para que pague el IVA al impuesto adeudado en concreto por una persona concreta, de ello no se deduce que impida la adopción de otras medidas por los Estados miembros en su normativa procesal tributaria nacional. Es posible que el artículo 273 de la Directiva del IVA permita una responsabilidad en tal sentido del sujeto pasivo.

45. Sin embargo, el importe reclamado en el presente asunto no es, en puridad, una responsabilidad por deudas tributarias de terceros, sino una sanción a tanto alzado por una presunta pérdida de ingresos fiscal. No obstante, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. (14)

46. Esto se ajusta al artículo 273, apartado 1, de la Directiva del IVA. Dicho artículo permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Por lo tanto, es posible una «responsabilidad ampliada» del proveedor por las deudas tributarias de terceros, meramente presuntas, derivadas de una reventa no gravada con el fin de evitar el fraude de conformidad con el artículo 273, apartado 1, de la Directiva del IVA, siempre que esté diseñada de forma proporcionada.

47. Así pues, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que una persona distinta del deudor (es decir, en el caso de autos, la demandante) adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no la conduce a participar en un fraude fiscal. (15) Evidentemente, la demandante no parece haber cumplido esta obligación. Al contrario, participó activamente en el fraude de un tercero. Por lo tanto, es posible imponer una sanción proporcionada.

48. Sin embargo, estas afirmaciones chocan en cierta medida con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el derecho a deducción de una empresa en el contexto de un fraude del IVA. Según esta, un sujeto pasivo que sabía o hubiera debido saber (16) que participaba en una operación implicada en un fraude del IVA debe ser considerado como participante en dicho fraude a efectos de la Directiva del IVA. (17) Esto *obliga* a los Estados miembros a denegar al sujeto pasivo (en el caso de autos, la demandante) el derecho a deducir. (18)

49. Si, siguiendo esta jurisprudencia, al demandante se le hubiera denegado o se le deniega la deducción del impuesto soportado, solo se produciría una pérdida muy pequeña para la Hacienda Pública, que aún tendría que cubrirse o sancionarse mediante una «responsabilidad». Si además se tiene en cuenta el artículo 203 de la Directiva del IVA, entonces probablemente no se dará pérdida alguna de ingresos fiscales, ya que la demandante tendría que pagar por sí sola casi el triple de la cuota del IVA (deuda tributaria por la entrega, deuda tributaria por las facturas falsas y denegación del derecho a deducir el impuesto soportado por la compra).

2. Requisito: inexistencia de responsabilidad objetiva

50. Debe aclararse si, en tal caso, la responsabilidad adicional y la imposición de una sanción mediante la imposición de una multa siguen comprendidas en el artículo 273 de la Directiva del IVA, habida cuenta del principio de proporcionalidad.

51. Con independencia de la posible denegación cumulativa del derecho a deducir el impuesto soportado, el Tribunal de Justicia ha declarado en este contexto 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. (19) 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. (20) En efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por actos de tercero responsable, en los que él no tiene influencia alguna. (21) Esto es lo que invoca la demandante.

52. Sin embargo, la norma belga recogida en el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW no parece apuntar a la existencia de una responsabilidad (incondicional) sin culpa. Según esta disposición, la responsabilidad solo surge si el proveedor sabía o hubiera debido saber al realizar la operación que el destinatario no pagaría el impuesto con la finalidad de cometer un fraude fiscal. Si el «hubiera debido saber» se limita a la negligencia grave, no se suscitarán objeciones sustanciales en relación con el principio de proporcionalidad.

53. Así, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (22) no es contrario al Derecho de la Unión exigir que la persona distinta del deudor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no la conduce a participar en un fraude fiscal. 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. (23)

54. Según la petición de decisión prejudicial, en el caso de autos la demandante incluso sabía positivamente que el destinatario del servicio pretendía cometer un fraude en el IVA en sus operaciones con los bienes adquiridos por las que repercute el impuesto y contribuyó activamente a ello (emitiendo facturas anteriores falsas). En este caso, no cabe afirmar que exista una responsabilidad objetiva en el sentido de esta jurisprudencia.

55. El hecho de que la «responsabilidad» prevista en el Derecho belga no permita ponderar las contribuciones individuales a la infracción tampoco da lugar a la existencia de una responsabilidad objetiva en el sentido de esta jurisprudencia. Ello solo afecta a la cuestión del principio de proporcionalidad (véase a continuación).

3. Proporcionalidad de las posibles sanciones de conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA

56. De conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. No obstante, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA. (24)

57. Por lo tanto, las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo 273 de la Directiva del IVA ni cuestionar la neutralidad de dicho impuesto. (25) Para apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía. (26)

58. A este respecto, ha de señalarse que, en el caso de autos, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, el Derecho nacional prevé una multa cuyo importe no se calcula en función de la deuda tributaria del sujeto pasivo, sino que se corresponde con el importe del IVA erróneamente mencionado por la demandante (véanse a este respecto los puntos 39 y ss. de las presentes conclusiones). Esta consecuencia jurídica también se deriva del artículo 203 de la Directiva del IVA y es proporcionada si y porque el interesado —aunque haya actuado de mala fe— puede regularizar esta deuda tributaria rectificando la factura y eliminando el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

59. Además, se mantiene la deuda tributaria por las entregas de la demandante, por lo que los ingresos fiscales también están garantizados a este nivel. El impuesto mencionado en las facturas incorrectas ya lo adeuda la demandante en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA (dando por cierto que esta disposición ha sido transpuesta a la legislación belga) hasta que se realice una rectificación, que presupone la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. La «responsabilidad» por el importe de este impuesto y la sanción por el importe del 200 % de este impuesto conducen a una imposición casi quintuple de una única operación, de modo que la pérdida de ingresos fiscales al nivel del comprador —si es que puede cuantificarse en modo alguno— está casi cuatro veces sobrecompensada. Esto es desproporcionado, máxime cuando el Tesoro Público ha incurrido, a lo sumo, en una pérdida de ingresos fiscales por el importe del valor añadido de la reventa (es decir, la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra).

60. Además, el principio de neutralidad del IVA se opone a tal planteamiento. El respeto del principio de neutralidad del IVA queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expide la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. (27) Sin embargo, el Derecho nacional excluye esto último en el caso de autos. Aunque la demandante rectifique las facturas incorrectas y elimine el riesgo de pérdida de ingresos fiscales en la forma que sea, la imposición de una multa igual al 200 % del IVA mencionado en la factura falsa vacía de contenido la posibilidad de regularizar la deuda tributaria nacida con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA. (28)

61. Bien mirado, esta inadecuada cuantía de la sanción de un participante en el fraude fiscal de un tercero también va en detrimento de la prevención del fraude en el IVA. En la práctica, la Administración tributaria puede limitarse (y se limitará) a perseguir a los terceros implicados en el fraude, de modo que, en una gran medida, los autores reales seguirán sin ser detectados ni perseguidos. Sin embargo, esto contradice el objetivo del artículo 273 de la Directiva del IVA.

62. Además, subsisten dudas sustanciales sobre si la sanción por la participación en el fraude del IVA debe confiarse más bien al Derecho penal nacional y no a la legislación de la Unión en materia del IVA. En cualquier caso —por cuanto afirma el Tribunal de Justicia— (29) las disposiciones nacionales deben garantizar la coordinación de los procedimientos (penal y económico-administrativo), lo que permite reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de las medidas impuestas y garantizar que la gravedad del conjunto de esas medidas se corresponda con la gravedad de la infracción de que se trata. Solo así podrán evitarse potenciales conflictos con el principio *non bis in idem* consagrado en el artículo 50 de la Carta. No es necesario pronunciarse sobre si la legislación belga garantiza tal cosa.

63. Con independencia de cuanto antecede, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 203, en relación con el artículo 273, de la Directiva del IVA debe interpretarse, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA, en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el IVA indebidamente mencionado en una factura en relación con la participación en el fraude en el IVA de un tercero se liquida, sin posibilidad

de rectificación, en la forma de deuda del responsable tributario y se completa con una multa del 200 % del importe mencionado.

VI. Conclusión

64. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica) del modo siguiente:

«1. El principio *non bis in idem* (artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) no es aplicable en el caso de autos debido a la falta de identidad entre los hechos.

2. 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 solo permite la responsabilidad por deudas tributarias de terceros en la medida en que se conozcan el deudor tributario y su deuda tributaria. La responsabilidad por una deuda tributaria meramente estimada de un tercero desconocido no puede basarse en el artículo 205 de la Directiva del IVA, sino, a lo sumo, en el artículo 273 de dicha Directiva.

3. El artículo 203, en relación con el artículo 273 de la Directiva del IVA, debe interpretarse, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA, en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el IVA indebidamente mencionado en una factura en relación con la participación en el fraude en el IVA de un tercero se liquida, sin posibilidad de rectificación, en la forma de deuda del responsable tributario y se completa —junto a las posibles sanciones penales— con una multa del 200 % del importe mencionado.»

¹ Lengua original: alemán.

² Karl Marx, «Debatten über Preßfreiheit und Publikation der Landständischen Verhandlungen. Von einem Rheinländer», 1842, *Rheinische Zeitung*, n.º 135, 15 de mayo de 1842.

³ Ya se mostró crítico al respecto el Abogado General Cruz Villalón en sus conclusiones presentadas en el asunto R (C-285/09, EU:C:2010:381), puntos 58 y ss. y 104 y ss., al igual que, por ejemplo, el presidente de una de las dos salas competentes en materia de IVA del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) (Wäger, C., «Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung», *UR*, 2015, pp. 81 y ss).

⁴ Sentencia de 7 de diciembre de 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742).

⁵ DO 2006, L 347, p. 1, en la versión aplicable al período de que se trata.

⁶ Código del IVA, adoptado mediante la Ley de 3 de julio de 1969, modificada por la Ley de 9 de diciembre de 2019 (B. S. de 18 de diciembre de 2019). La traducción al alemán de este Código, teniendo en cuenta las modificaciones, se publicó en el Belgisch Staatsblad como «texto refundido no oficial», hasta la traducción oficial al alemán de la Ley de 9 de diciembre de 2019 por la que se modifica la Ley general de 18 de julio de 1977 relativa a los derechos de aduana e impuestos especiales y el Código del IVA, por el que se transpone la Directiva (UE) 2017/1371 (Belgisch Staatsblad de 18 de mayo de 2021).

⁷ Sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 25, y, en el mismo sentido, sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 34.

⁸ A este respecto, 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., ambas 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 del IVA [véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en ese asunto (C-499/13, EU:C:2014:2351), puntos 58 y ss.]. Últimamente, no obstante, se le brindan estas oportunidades con más frecuencia: véanse las sentencias de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), y de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397).

[9](#) Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), apartados 38 y ss.; véanse también las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66), punto 37.

[10](#) Sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartados 43 y ss., todavía sobre la norma predecesora.

[11](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 42.

[12](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), puntos 44 y ss.

[13](#) Sin embargo, esta disposición presupone que incluso el emisor de una factura que actúe de mala fe puede eliminar el riesgo para los ingresos fiscales, lo que no parece ser posible con respecto a la «deuda del responsable tributario» de conformidad con el artículo 51 *bis*, apartado 4, del WBTW —en caso de que este artículo constituya la transposición del artículo 203 de la Directiva del IVA—.

[14](#) Sentencias de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 38, y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 59; véanse, en este sentido, entre otras, 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.

[15](#) 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.

[16](#) En algunas decisiones más antiguas, el Tribunal de Justicia todavía emplea la expresión «no 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, esta formulación excesivamente amplia, que se basaba únicamente en la cuestión prejudicial, parece haberse abandonado acertadamente entretanto.

[17](#) 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.

[18](#) 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 y otros (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 y Dávid (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.

[19](#) Sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (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 Poiras Maduro presentadas en el asunto Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2005:745), punto 27.

[20](#) Así se afirma expresamente en la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 24.

[21](#) 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.

[22](#) 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.

[23](#) Véase la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 26; en un sentido similar, las 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.

[24](#) Sentencias de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 39, y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 59 y jurisprudencia citada.

[25](#) Sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 39, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62.

[26](#) Sentencias de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 39, y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 60 y jurisprudencia citada.

[27](#) Sentencias de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 28; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 37; de 18 de junio de 2009, Stadelco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 37; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 58.

[28](#) Para una situación comparable en la que el Tribunal de Justicia ya ha negado la proporcionalidad, véase la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartados 42 y ss.

[29](#) Sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), apartado 58.