

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 4 de septiembre de 2025 (1)

Asunto C-121/24

Vaniz EOOD
contra
Direktor na Direktsia Obzhalvane i nachthno-osiguritelna praktika — Veliko Tarnovo

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad Veliko Tarnovo [Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria]]

« Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 205 — Artículo 273 — Impago de la deuda tributaria declarada en concepto de IVA — Responsabilidad solidaria de un tercero — Insolvencia y cancelación de la inscripción del sujeto pasivo en el registro mercantil — Principio de seguridad jurídica — Principio de proporcionalidad »

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la responsabilidad solidaria de un tercero por las deudas del IVA de un deudor del impuesto que ya no existe (una sociedad). Esta responsabilidad solo se estableció tras la liquidación (en este caso, cancelación de la inscripción en el registro mercantil) del deudor del impuesto. El vínculo entre el deudor del impuesto y el tercero es un contrato de entrega de un bien o de prestación de un servicio que se ha ejecutado correctamente en el pasado.

2. Según el órgano jurisdiccional remitente, por cuanto parece con arreglo a la normativa búlgara controvertida, basta con que el responsable supiera o debiera haber sabido que su socio comercial no pagaría su deuda tributaria. Se pregunta si una normativa tan amplia en materia de responsabilidad por las deudas tributarias de un socio comercial cuya inscripción en el registro mercantil ya se ha cancelado es compatible con los requisitos de la Directiva del IVA.

3. Además, al Tribunal de Justicia se le brinda la oportunidad de resolver una posible contradicción en su jurisprudencia. (2) Por un lado, hasta ahora exigía que, para «sancionar» a las empresas, estas debían haber tenido al menos conocimiento de las actividades *fraudulentas* de un tercero en una cadena de prestaciones. (3) Por otra parte, una sentencia más reciente considera suficiente el hecho de deber tener conocimiento de la mera *falta de abono del impuesto* por parte del tercero, (4) aunque el impago del impuesto en sí mismo no basta, según varias sentencias del Tribunal de Justicia, para presumir la existencia de un fraude fiscal. (5) No resulta claro por qué el deber de conocer la inexistencia de un

fraude (impago de la deuda tributaria) puede equipararse al deber de conocer la existencia de un fraude (no declaración del impuesto) en cuanto a las consecuencias jurídicas (responsabilidad por la deuda tributaria de un tercero o denegación de la deducción del impuesto soportado).

4. Es cierto que el Tribunal de Justicia considera entretanto que, a la hora de «sancionar» a los participantes en un fraude en el IVA, son muchas las medidas estatales proporcionadas. Incluso se podría tener la impresión de que ahora, parafraseando una conocida expresión idiomática, en la guerra, en el amor y en la lucha contra el fraude del IVA, todo está permitido. No obstante, también debe exigirse a los poderes públicos el respeto de las garantías del Estado de Derecho respecto a los posibles defraudadores.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico de la Unión lo constituye la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (6) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). El considerando 44 de dicha Directiva enuncia 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 del IVA establece quién es el deudor del impuesto:

«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.»

7. El artículo 205 de la Directiva del IVA ofrece la posibilidad de designar, además de al deudor del impuesto, a otra persona que sea solidariamente responsable del pago del impuesto:

«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 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA prevé las diversas posibilidades de adopción de medidas por los Estados miembros para combatir, entre otras cosas, 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 el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición 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

– *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, en lo sucesivo, «DOPK»):*

9. El artículo 21, apartados 2 y 3, del DOPK regula la duración de la responsabilidad de terceros:

«2. También existirá responsabilidad de terceros cuando, respecto al deudor, se den las circunstancias mencionadas en el artículo 168, puntos 5 a 7.

3. La responsabilidad de los terceros desaparece cuando se extingue la deuda respecto de la cual se estableció mediante un acto jurídico firme. [...]»

10. El artículo 112, apartado 1, del DOPK se refiere al inicio del procedimiento de inspección fiscal:

«1. El procedimiento de inspección fiscal se iniciará con la adopción de la orden de inspección fiscal.»

11. El art. 168, puntos 6 y 7, del DOPK regula cuándo se extingue la deuda de Derecho público:

«6) tras el reparto del resultado de la liquidación del patrimonio de una persona jurídica declarada insolvente, a no ser que un tercero sea responsable de la deuda de Derecho público;

7) con la cancelación de la inscripción de una persona jurídica en el registro mercantil a la conclusión del procedimiento concursal, a no ser que un tercero sea responsable de la deuda de Derecho público;»

– *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del IVA; en lo sucesivo, «ZDDS»):*

12. El artículo 177 de la ZDDS figura bajo la rúbrica «Responsabilidad de una persona en caso de abuso» y prevé, cuando concurren determinadas circunstancias, la responsabilidad del destinatario de la prestación que ha ejercido el derecho a deducir el impuesto soportado:

«1. La 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 del impuesto soportado 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 dicho impuesto no iba a ser pagado, y así lo prueba la autoridad inspectora con arreglo a los artículos 117 a 120 del [DOPK].

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 en cuanto resultado correspondiente a 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 como consecuencia de 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 el impuesto no pagado 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.»

III. Hechos y petición de decisión prejudicial

13. Vaniz EOOD (en lo sucesivo, «Vaniz») es una sociedad mercantil inscrita en el registro. Su objeto social es el transporte por carretera y el transporte de mercancías. En su condición de sujeto pasivo, Vaniz es destinataria de entregas (compra de vehículos pesados y otros vehículos) y de prestaciones de servicios (arrendamiento de vehículos) sujetas al impuesto, realizadas por Stars International EOOD en 2017. Al parecer, Vaniz también pagó estas facturas. Respecto a las facturas emitidas, Vaniz ejerció el derecho a deducir el impuesto soportado.

14. Tras una inspección, las autoridades fiscales constataron que, para los períodos impositivos indicados, el proveedor había declarado el IVA que debía abonarse por las entregas realizadas (que figuraba en las facturas emitidas a Vaniz), pero no lo había pagado. En 2019 se inició el procedimiento concursal de Stars International EOOD, que finalizó el 4 de agosto de 2020, y se ordenó la cancelación de la inscripción de la sociedad en el registro mercantil.

15. En 2022 se inició un procedimiento de inspección fiscal de Vaniz para determinar la responsabilidad, con arreglo al artículo 177 de la ZDDS, por el IVA devengado y no pagado por Stars International EOOD en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a Vaniz. Mediante una liquidación tributaria, de conformidad con el artículo 177 de la ZDDS, se consideró a Vaniz responsable de las deudas tributarias de Stars International EOOD correspondientes a los períodos impositivos de julio, agosto y septiembre de 2017. Las autoridades tributarias lo fundamentaron en el artículo 177, apartado 2, de la ZDDS, según el cual se cumple el supuesto del artículo 177, apartado 1, de la ZDDS cuando el destinatario de una entrega imponible sabía o debería haber sabido que el impuesto indicado en las facturas que se le habían emitido no iba a ser satisfecho.

16. Vaniz impugnó sin éxito la liquidación tributaria en el procedimiento administrativo. A continuación, interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente. Este último subraya que el responsable (en este caso, Vaniz) tuvo por primera vez conocimiento de la posible existencia de tal responsabilidad tras el inicio de la inspección fiscal. En ese momento, su socio contractual —el deudor del impuesto— ya había dejado de existir. En este sentido, se plantea si tal interpretación es conforme a la Directiva del IVA.

17. Por lo tanto, el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Permiten el considerando 44 y el artículo 205 de la Directiva 2006/112/ y los principios de transparencia y proporcionalidad de la responsabilidad que se inicie un procedimiento dirigido a determinar la condición de deudor solidario respecto a las deudas del IVA y el importe de la responsabilidad solidaria, una vez que el deudor principal ha dejado de existir como sujeto de Derecho?
2. ¿Se oponen las citadas disposiciones, tras la extinción del deudor en el registro mercantil sin sucesión en sus derechos y obligaciones, a la existencia de un crédito fehaciente contra dicha persona, del cual habrá de responder en el futuro un tercero?
3. ¿Es conforme con el principio de seguridad jurídica la práctica administrativa descrita de las autoridades tributarias?

18. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, Vaniz, la República de Bulgaria, la Administración tributaria búlgara, el Reino de España y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas. El Tribunal de Justicia decidió no celebrar una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

19. Mediante sus tres preguntas, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en definitiva, hasta dónde se extiende la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 205 de la Directiva del IVA, en particular cuando el deudor principal ha dejado de existir como sujeto de Derecho antes de que se reclame su responsabilidad como responsable tributario. Por lo tanto, responderé conjuntamente a las tres preguntas.

20. Estas cuestiones son pertinentes porque, si se toma como única referencia el artículo 177, apartado 2, de la ZDDS, el Derecho nacional admite generosamente, según su tenor literal, tal responsabilidad. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la responsabilidad por deudas tributarias ajenas solo es admisible si concurren determinados requisitos. Estos requisitos son más fáciles de cumplir cuando la responsabilidad es una medida de lucha contra el

fraude, pero no cuando se trata del riesgo «normal» de insolvencia. Por este motivo, el Tribunal de Justicia debe decidir en el presente asunto si el «deber tener conocimiento» del impago de un impuesto correctamente declarado puede tratarse de la misma manera que la participación en un fraude fiscal (sección A). Aunque el Tribunal de Justicia se ha ocupado del artículo 177 de la ZDDS en el asunto ALTI, (7) la sentencia dictada en ese asunto no permite que la responsabilidad de un tercero sea ilimitada (sección B).

21. Por lo tanto, a la vista de las cuestiones prejudiciales, posiblemente inspiradas en la sentencia dictada en el asunto ALTI, procede examinar si el artículo 205 de la Directiva del IVA permite exigir a alguien que responda de las deudas tributarias de una sociedad ya liquidada (cuya inscripción en el registro mercantil ha sido cancelada) por el mero hecho de haber sido su contraparte contractual, o si se requiere un fundamento especial de la responsabilidad (sección C).

A. Límites de la «deuda del responsable tributario» con arreglo al artículo 205, en relación con el artículo 273, de la Directiva del IVA en el marco de la lucha contra el fraude

22. El punto de partida para establecer los límites de la responsabilidad por las deudas tributarias de un tercero es, en este caso, el artículo 205 de la Directiva del IVA. No obstante, cuando la responsabilidad tenga por objeto la lucha contra el fraude o el abuso, deberá tenerse en cuenta el artículo 273 de la Directiva del IVA. (8) Con arreglo a dicho artículo, 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 que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

1. Participación deliberada en un fraude del IVA

23. En un primer momento, existía consenso acerca de que unas medidas como la denegación de la deducción del impuesto soportado o la supresión de la exención solo podían considerarse si la persona en cuestión participaba deliberadamente en un fraude fiscal. (9) Este límite debe aplicarse igualmente a la imposición de una responsabilidad solidaria. En efecto, el hecho de que se deniegue a Vaniz la deducción del impuesto soportado por las operaciones con la otra parte contratante o que Vaniz sea responsable de la deuda tributaria de otra la parte contratante por dichas operaciones no supone prácticamente ninguna diferencia. El importe es exactamente el mismo.

2. «Deber tener conocimiento» de la existencia de un fraude en el IVA en la cadena de prestaciones

24. Sin embargo, la jurisprudencia sobre la lucha contra el fraude que acaba de esbozarse se ha ampliado cuando la persona debería haber sabido (10) que una parte contratante (u otro empresario implicado en la cadena de prestaciones) participaba en un fraude del IVA. (11) Pero incluso con esta ampliación, sin la existencia de un fraude del IVA, hasta ahora no se podía considerar «responsable» a un tercero por el comportamiento de otro. (12) No puedo recomendar al Tribunal de Justicia que extienda aún más su jurisprudencia, ya de por sí muy amplia, en el contexto del fraude y el abuso. Esto también daría lugar a contradicciones con su jurisprudencia anterior.

25. La Gran Sala aclaró expresamente en 2018 que el mero impago de un impuesto declarado no constituye un fraude en el IVA. (13) El impago del IVA que ya ha sido declarado no presenta, según el Tribunal de Justicia, (14) 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 proceder a la comprobación del importe del IVA exigible y de su eventual impago. (15) A este respecto, el Tribunal de Justicia subrayó que la mora en el pago de las deudas tributarias puede sancionarse con la imposición de multas *a los sujetos pasivos infractores*. (16)

26. En consecuencia, en el asunto HA.EN. (17) el Tribunal de Justicia, siguiendo mis conclusiones, (18) aclaró expresamente que, en la medida en que el sujeto pasivo haya cumplido sus obligaciones de declaración en materia de IVA, la mera falta de abono del IVA debidamente declarado

no puede constituir un fraude en el IVA. Así se observará con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión (por parte del vendedor de un bien inmueble). (19) Por consiguiente, la Administración tributaria no podía reprochar al adquirente de un inmueble que sabía o debería haber sabido que, al adquirir dicho bien, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, (20) aunque posiblemente supiera que, debido a su situación financiera, era probable que el vendedor del inmueble no pudiera pagar el IVA adeudado.

27. Otro tanto ha de observarse en el presente asunto. Según la petición de decisión prejudicial, el proveedor declaró correctamente el IVA que debía liquidar por las entregas realizadas (que también figuraba en las facturas expedidas a Vaniz). La deuda tributaria resultante «simplemente» no se pagó. Por lo tanto, no existe fraude en el IVA. En tal caso, no se puede reprochar a quien sabía o debería haber sabido que su contraparte contractual no pagaría el impuesto declarado la participación en un fraude, sino, a lo sumo, la participación en la mora en el pago del impuesto.

28. Sin embargo, la «participación en el impago» de un sujeto pasivo no es tan grave como la complicidad en un fraude en el IVA, ya que, también en este caso, la Administración tributaria ya dispone de toda la información necesaria para proceder a la comprobación del importe del IVA exigible y de su eventual impago. El razonamiento de la Gran Sala en el asunto Scialdone (21) puede extrapolarse a la situación en el presente asunto. La mera «participación en el impago» no justifica la presunción de un fraude fiscal propio ni la denegación de la deducción del impuesto soportado ni tampoco la responsabilidad por las deudas tributarias ajenas.

3. Conducta abusiva mediante el aprovechamiento de la falta de patrimonio

29. Por lo tanto, solo podría llegarse a una conclusión distinta si se pudiera reprochar a Vaniz una conducta abusiva por aprovecharse (deliberadamente) de la falta de patrimonio de la otra parte contratante, lo que parece dar por cierto la Administración tributaria en sus observaciones escritas. Tal conducta podría impedir, por ejemplo, la deducción del impuesto soportado si las operaciones que dan derecho a la deducción son constitutivas de una práctica abusiva. (22)

30. Dado que la cuantía de la deducción del impuesto soportado por Vaniz es idéntica a la de la deuda tributaria de la otra parte contratante, en lugar de denegar la deducción del impuesto soportado, como medida menos restrictiva, también debería poder imponerse la responsabilidad por dicha deuda tributaria, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, siempre que pueda imputarse a Vaniz una conducta abusiva. Sin embargo, analizado con detenimiento, esto queda fuera de los supuestos típicos contemplados en el artículo 205 de la Directiva del IVA (véase más detalladamente la sección C). Como también indica el Gobierno búlgaro, el artículo 177 de la ZDDS hace referencia más bien a una especie de sanción mediante la creación de un deudor del impuesto adicional para proteger los ingresos fiscales contra el fraude y el abuso.

31. Sin embargo, no es abusivo pagar a la otra parte contratante, incluso si el destinatario de la prestación sabe o debía saber (por cualquier motivo) que aquella declararía en el futuro el IVA incluido en el precio, pero no lo abonaría a su debido tiempo. Desde la perspectiva del Derecho civil, el destinatario de la prestación está obligado a pagar el precio. Por consiguiente, por regla general no cabe considerar que el pago de una contraprestación debida en virtud del Derecho civil sea abusivo, por lo que tampoco puede dar lugar a responsabilidad por deudas tributarias ajenas.

32. Podría ser otra la conclusión si, por ejemplo, Vaniz, en virtud del ejercicio de su influencia en el sentido del Derecho de sociedades, controlara ella misma el impago del IVA declarado. Vaniz podría entonces aprovechar deliberadamente la insolvencia de la otra parte contratante para enriquecerse mediante la deducción del impuesto soportado y menoscabar los ingresos fiscales de resultados de la insolvencia del proveedor. (23) Sin embargo, de la petición de decisión prejudicial no se desprende indicio alguno al respecto.

33. No obstante, la Administración tributaria ha señalado en sus observaciones escritas la existencia de un vínculo especial entre las dos partes contratantes. Los hechos descritos en las observaciones podrían ser cercanos a una utilización abusiva de la deducción del impuesto soportado y del Derecho concursal. No obstante, la determinación de los hechos es competencia del órgano jurisdiccional remitente. Por lo tanto, las presentes conclusiones deben basarse en los hechos expuestos por el órgano

jurisdiccional remitente. Según tal exposición, ambas sociedades son terceros independientes entre sí. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo.

4. Conclusión provisional

34. Los tribunales búlgaros deben interpretar el artículo 177, apartado 2, de la ZDDS de manera restrictiva o en relación con su apartado 3. El artículo 177, apartado 2, de la ZDDS, considerado aisladamente, no se vincula a la existencia de un fraude (o de una evasión fiscal o de un abuso de Derecho). Más bien, la responsabilidad surge «cuando la persona registrada sabía o debería haber sabido que el impuesto no iba a ser pagado». (24)

35. Sin embargo, el Derecho de la Unión exige que, al mismo tiempo, el responsable tributario supiera o debiera saber que estaba participando en un fraude en el IVA (o en una evasión del IVA) por parte del deudor tributario o que él mismo estaba actuando de manera abusiva, por ejemplo, mediante la inclusión deliberada en la operación de un proveedor insolvente. Se llega a esta conclusión si se lee el artículo 177, apartado 2, de la ZDDS en su contexto sistemático junto a su apartado 3. En efecto, el artículo 177, apartado 3, de la ZDDS presupone que la operación sujeta al impuesto es ficticia, elude la ley o se realiza a un precio que difiere sensiblemente del precio de mercado. Por ello, según Bulgaria, el artículo 177 de la ZDDS solo regula la responsabilidad en caso de abuso o fraude. En cuanto norma en materia de lucha contra el fraude, es decir, en la medida en que el apartado 3 constituye una *conditio sine qua non* para la aplicación del apartado 2, el artículo 177 de la ZDDS es, en principio, conforme al Derecho de la Unión.

36. Ahora bien, en la petición de decisión prejudicial no se aprecian indicios suficientes de que concurren los requisitos del artículo 177, apartado 3, de la ZDDS. Sin una comprobación de tal extremo, que solo puede realizar el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 205, en relación con el artículo 273, de la Directiva del IVA no permite, sin embargo, la responsabilidad por deudas tributarias ajenas a efectos de la lucha contra el fraude.

B. La sentencia dictada el asunto ALTI: la responsabilidad no es ilimitada

37. La sentencia dictada en el asunto ALTI (25) no modifica esta conclusión. Sin embargo, en dicho asunto, el Tribunal de Justicia precisó que el artículo 205 de la Directiva del IVA autoriza a un Estado miembro a exigir con carácter solidario el pago del IVA a una persona que debería haber sabido que el impuesto correspondiente a esa operación no se pagaría. (26)

38. Sin embargo, a juicio del Tribunal de Justicia, ello no debe dar lugar a la introducción de un sistema de responsabilidad objetiva. 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. (27)

39. A este respecto, el Tribunal de Justicia subrayó que el hecho de que se excluya la participación del tercero en un abuso o un fraude constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado. (28) En estas circunstancias, según el Tribunal de Justicia, procede considerar que 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 del IVA. (29) Al parecer, el Tribunal de Justicia, a pesar del tenor ambiguo de la sentencia a este respecto, partió de un caso de abuso o fraude como requisito previo para la aplicación del artículo 177 ZDDS.

40. Sin embargo, la conclusión podría ser otra en el presente asunto. Según la petición de decisión prejudicial, la reclamación del pago a Vaniz se fundamentó en la verificación del supuesto de hecho del artículo 177, apartado 2, de la ZDDS. De acuerdo con la petición de decisión prejudicial, por cuanto parece, el supuesto de hecho del artículo 177, apartado 1, de la ZDDS ya se cumple cuando el destinatario de una entrega gravada sabía o debería haber sabido que el impuesto expresado en las facturas emitidas no iba a ser satisfecho y la Administración tributaria puede acreditar tal extremo. Según esta interpretación, el artículo 177, apartado 2, de la ZDDS establece la presunción de que este

conocimiento (demostrado) del impago del impuesto (en el caso de autos, incluso declarado correctamente) va acompañado del conocimiento de que la otra parte contratante participa en un fraude en el IVA. Si tal presunción fuera irrefutable, sería manifiestamente contraria al Derecho de la Unión. (30) E incluso si fuera refutable, sería contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase al respecto la anterior sección A).

41. Por lo demás, la sentencia ALTI, tan citada en el presente procedimiento, carece de pertinencia en el presente asunto. En ella, el Tribunal de Justicia se basó principalmente en el artículo 177, *apartado 3*, de la ZDDS y se refirió únicamente a la cuestión de si la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 205 de la Directiva del IVA abarca, además de la deuda tributaria, los intereses de demora adeudados por el deudor del impuesto. Sin embargo, dicha sentencia no contiene ninguna indicación sobre la interpretación conforme al Derecho de la Unión del artículo 177, *apartado 2*, de la ZDDS solicitada por el órgano jurisdiccional remitente.

42. En este sentido, lo decisivo será saber si puede reprocharse a Vaniz una conducta abusiva (por ejemplo, un aprovechamiento colusorio de la insolvencia de la parte contratante). En tal caso, el Derecho de la Unión permitiría, en principio, exigir a Vaniz el pago del impuesto, por ejemplo, denegándole la deducción del impuesto soportado. (31) De ello se derivaría una deuda tributaria propia de Vaniz, independiente de la deuda tributaria del tercero. El hecho de que esta última haya sido liquidada o de que su deuda tributaria siga existiendo carecería entonces de pertinencia, cuando menos según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En tal caso, no se suscitaría ninguna de las cuestiones formuladas por el órgano jurisdiccional remitente. Otro tanto habrá de observarse cuando se introduce una sanción de este tipo sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA y se la califica de responsabilidad, pero en última instancia no constituye más que una deuda tributaria adicional.

43. Sin embargo, según la petición de decisión prejudicial, no concurren los requisitos a tal respecto. De la petición de decisión prejudicial no se desprende ninguna cercanía ni cooperación colusoria alguna entre las dos partes contratantes. De ser ello cierto, el caso de autos no justificaría por sí solo la denegación de la deducción del impuesto soportado (véase la anterior sección A).

C. Requisitos de la responsabilidad contemplada en el artículo 205

44. En este caso, habría de atenderse a si el artículo 205 de la Directiva del IVA permite que Vaniz sea responsable de las deudas tributarias de la parte contratante ya liquidada (o cuya inscripción en el registro mercantil ha sido cancelada). Por lo tanto, es necesario aclarar si el artículo 205 de la Directiva del IVA permite, y en caso afirmativo, dentro de qué límites, una responsabilidad tributaria equivalente a la del artículo 177, *apartado 2*, de la ZDDS.

45. Ello afecta a cuestiones fundamentales de la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de un tercero en el Derecho público. A diferencia de cuanto ocurre en el Derecho civil, la responsabilidad por las deudas de un tercero no surge porque alguien esté dispuesto voluntariamente a responder por las deudas de otra persona, sino porque el Estado así lo ordena unilateralmente. Sin embargo, la imposición, en el ejercicio de una prerrogativa del poder público, de la responsabilidad solidaria por deudas tributarias ajenas está sujeta, en comparación con la garantía de deudas ajenas propia del Derecho Civil, a exigencias especiales derivadas del Estado de Derecho. Ello afecta al fundamento de la responsabilidad para justificar la misma (véase el punto 1.a.), pero también a la existencia de una deuda tributaria (véase el punto 1.b.) y de un deudor del impuesto (véase el punto 1.c.) en el momento de la determinación de la responsabilidad.

1. Requisitos de la responsabilidad con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA

46. De conformidad con la cuestión prejudicial, deben elucidarse, pues, los requisitos una responsabilidad «normal» con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA. Como ya he señalado en varias ocasiones, (32) 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. (33) Se trata, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en caso de denegación de la deducción del impuesto soportado por una conducta abusiva propia (véanse los puntos²⁹ y siguientes de las presentes conclusiones), de una responsabilidad accesorio. Es decir, su importe y su continuidad dependen de la

deuda tributaria del deudor del impuesto (véanse los puntos⁵⁷ y siguientes de las presentes conclusiones).

47. 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, pero está vinculada a una deuda tributaria existente de otra persona. 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, hablaremos a continuación de una deuda (accesoria) del responsable tributario.

48. El artículo 205 de la Directiva del IVA permite, en principio, tal responsabilidad tributaria. 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. (34) De conformidad con el principio de proporcionalidad, 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. (35)

a) Existencia de un fundamento de la responsabilidad

49. Por lo tanto, no cabe admitir la existencia de una responsabilidad ilimitada por una deuda tributaria ajena. Antes bien, el artículo 205 exige un fundamento especial para la responsabilidad solidaria.

50. Ciertamente, el artículo 205 de la Directiva del IVA, invocado por el órgano jurisdiccional remitente, no contempla explícitamente un fundamento de la responsabilidad. Sin embargo, la necesidad del mismo se deriva del principio de proporcionalidad. De lo contrario, se podría hacer que cualquier tercero que no tuviera relación alguna con el deudor tributario respondiera de la deuda tributaria de este. Una injerencia tan grave en los derechos de un tercero no puede justificarse con el objetivo de garantizar los ingresos fiscales del Estado y va más allá de lo necesario. (36)

51. Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas que introducen *de facto* una responsabilidad solidaria objetiva son desproporcionadas. (37) Antes bien, «el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar a un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este *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». (38)(el subrayado es mío) Esto no es más que la exigencia de un fundamento suficiente de la responsabilidad.

52. El hecho de que una parte contratante, es decir, un tercero independiente, no haya utilizado el pago recibido para pagar la deuda tributaria por el IVA devengado no constituye un motivo suficiente que pueda justificar la responsabilidad. Por un lado, se trata de un riesgo inherente a la fiscalidad indirecta y que el legislador ha asumido conscientemente. En el caso de la recaudación directa de impuestos (por ejemplo, en el ámbito de aplicación del traslado de la deuda tributaria con arreglo al artículo 196 de la Directiva del IVA), este riesgo no existe.

53. Por otra parte, la parte contratante pagadora (en el presente asunto, esta sería Vaniz) no suele tener influencia alguna en el comportamiento del tercero (en este caso, en el incumplimiento, es decir, el impago futuro de un impuesto debidamente declarado). Sin embargo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha influencia es necesaria. «En efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por actos de un tercero responsable, en los que ella no tiene influencia alguna». (39) Esto no se ve alterado por una posible acción civil de repetición —en cualquier caso, inaplicable en el presente asunto— mediante el reparto de la deuda entre los deudores solidarios. (40)

54. Una comparación sistemática con casos reconocidos de responsabilidad solidaria muestra que siempre debe existir un fundamento de la responsabilidad que garantice un vínculo suficiente con el tercero responsable. (41)

55. La responsabilidad del representante fiscal con arreglo al artículo 204, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene en cuenta, por ejemplo, el hecho de que este actúa en nombre de un sujeto pasivo extranjero difícil de localizar y puede incluir el importe de esta responsabilidad tributaria en el cálculo de su remuneración, sin estar obligado a asumir la representación. Otro tanto se aplica a la responsabilidad solidaria del administrador por la deuda tributaria de la empresa, (42) siempre y cuando este tenga una influencia determinante en que la empresa pague sus deudas tributarias. (43)

56. Por lo tanto, el artículo 205 de la Directiva del IVA exige un fundamento (justificativo) de la responsabilidad para que se genere una responsabilidad por deudas tributarias ajenas. La participación en un fraude o la propia conducta abusiva pueden constituir, en relación con el artículo 273 de la Directiva del IVA, un fundamento de la responsabilidad de este tipo (véase al respecto los puntos 29 y siguientes de las presentes conclusiones). Según la jurisprudencia, esto ya da lugar a una deuda tributaria propia de la parte implicada. (44) Sin embargo, no basta con tener conocimiento de un posible incumplimiento futuro de la otra parte contratante en el pago de sus deudas tributarias debidamente declaradas.

b) Existencia de una deuda tributaria en el momento de la determinación de la deuda del responsable tributario

57. Además, el propio artículo 205 de la Directiva del IVA presupone que la deuda tributaria sigue existiendo en el momento de la determinación de la deuda del responsable tributario. En efecto, la deuda del responsable tributario está vinculada a una deuda tributaria ajena (45) por la que se responde. Si esta deuda tributaria se extingue (como podría ser el caso en el presente asunto, por la conclusión del procedimiento concursal), ya no existe ningún motivo que justifique que un tercero deba pagar con su propio patrimonio una deuda tributaria ya extinguida. A diferencia de los supuestos de fraude o abuso (véanse al respecto los puntos 29 y 30. de las presentes conclusiones), en el presente asunto «solo» está en juego una responsabilidad accesorio.

58. Ello tiene como trasfondo el hecho de que, si bien la imposición de una responsabilidad a un tercero es adecuada para contrarrestar una pérdida de ingresos fiscales y constituye un objetivo legítimo, tales medidas onerosas también deben ser necesarias y proporcionadas. Sin embargo, este no es el caso cuando, de resultas de la imposición posterior de la responsabilidad de un tercero, el acreedor tributario queda en una posición más favorable que la que le correspondería realmente. Mediante la atribución de la responsabilidad se pretende garantizar la exigibilidad del impuesto, no ampliarla. Por lo tanto, en el Derecho tributario, este tipo de responsabilidad tributaria del tercero siempre está vinculada a la existencia de una deuda tributaria de otra persona.

59. El principio de proporcionalidad solo permite garantizar una deuda tributaria existente. Por ello, en el Derecho tributario moderno —también en Bulgaria (véase el artículo 21, apartado 3, del DOPK) o en Alemania [véanse los artículos 69 y siguientes de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria)]— es habitual que la deuda del responsable tributario sea accesorio (46) a la deuda tributaria. Si el impuesto no es, desde un punto de vista jurídico-sustantivo, exigible al sujeto pasivo, ya no puede determinarse responsabilidad tributaria alguna. Si no se ha liquidado hasta la fecha el impuesto que corresponde al deudor tributario y ya no puede liquidarse, por ejemplo, al haberse producido la prescripción, tampoco podrá determinarse, pues, responsabilidad tributaria alguna.

60. Tal será el caso también si el impuesto exigible al sujeto pasivo ha expirado al haberse cancelado su inscripción en el registro mercantil tras la conclusión del procedimiento concursal (según la segunda cuestión prejudicial, no existe ningún sucesor en Derecho de la sociedad cuya inscripción se ha cancelado). Esto se deduce lógicamente del carácter accesorio de la responsabilidad tributaria (de Derecho público) de un tercero en relación con la deuda tributaria del deudor del impuesto.

c) Existencia del deudor del impuesto

61. Otro requisito para que exista una responsabilidad tributaria accesorio de carácter general en el sentido del artículo 205 de la Directiva del IVA es que, además de la deuda tributaria, exista todavía el deudor del impuesto en el momento de la determinación de la deuda del responsable tributario. Esto es cuestionable en el presente asunto, habida cuenta de la conclusión del procedimiento concursal del deudor del impuesto.

62. Los requisitos mencionados se derivan del pago «solidario» o de la responsabilidad solidaria en el sentido del artículo 205 de la Directiva del IVA. Esto presupone que, en el momento de la determinación de la deuda del responsable tributario, haya al menos dos personas que deban pagar conjuntamente este impuesto. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia confirma esta conclusión. Exige que, para que una responsabilidad solidaria prevista por la ley sea proporcionada, el deudor solidario pueda ejercitar una acción de repetición contra el deudor principal. (47) Sin embargo, si el deudor principal ha dejado de existir como sujeto de Derecho antes de que se determine la deuda del responsable tributario, esta queda excluida *per se*.

63. En efecto, si la inscripción del deudor real del impuesto en el registro mercantil se cancelara antes, solo una única persona (en este caso, Vaniz) seguiría siendo deudora del impuesto en lugar del deudor original. Sin embargo, ello no daría lugar, en última instancia, a una responsabilidad tributaria, sino a un *traslado* posterior de la deuda tributaria del deudor efectivo del impuesto a un tercero (en este caso, Vaniz).

64. Sin embargo, el traslado de la deuda tributaria se regula de manera exhaustiva en los artículos 196 y siguientes de la Directiva del IVA y solo comprende determinados supuestos que no son pertinentes en el presente asunto. A tal fin, dicho traslado de la deuda tributaria siempre requiere que se haya verificado y se conozca antes de la realización de la operación y, por lo tanto, *antes del pago de la contraprestación*. Solo así, en el caso de un impuesto propiamente indirecto, el destinatario de la prestación puede tener en cuenta ese traslado de la deuda tributaria en el marco del pago de la contraprestación por una operación y retener del importe pagadero de la contraprestación el IVA que pasa a adeudar.

65. En este sentido, comprendo las dudas legítimas del órgano jurisdiccional remitente en lo que respecta a la seguridad jurídica. El traslado *a posteriori* de la deuda tributaria (aunque se la denomine responsabilidad) no permite al interesado (en este caso, Vaniz) ajustarse a ella y evitar que se le grave dos veces con el IVA. Antes bien, el traslado de la deuda tributaria y el pago del precio bruto suponen para él una doble tributación por el IVA, sin que pueda deducir dos veces el impuesto soportado. Esto sería contrario al principio de neutralidad y a la función del sujeto pasivo del IVA (recaudador del impuesto por cuenta del Estado). (48)

66. Por último, el Tribunal de Justicia ya ha aclarado que el riesgo «normal» de insolvencia (o riesgo de pérdida de ingresos fiscales) en caso de morosidad de un deudor del impuesto debe minimizarse mediante otras medidas (control efectivo, ejecución tempestiva) dirigidas contra este y no mediante el traslado de dicho riesgo a un tercero. Por lo tanto, no se podía denegar al tercero, por ejemplo, una reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva del IVA tras la apertura del procedimiento concursal sobre el patrimonio de su contraparte contractual. (49) Lo mismo debe observarse respecto a la reclamación posterior como responsable tributario tras la conclusión del procedimiento concursal sobre el patrimonio del deudor del impuesto.

2. *Conclusión provisional*

67. La responsabilidad tributaria de un tercero con arreglo al artículo 205 de la Directiva del IVA requiere un fundamento de la responsabilidad y tiene carácter accesorio respecto a la deuda tributaria del deudor del impuesto. Si la deuda tributaria se extingue por la desaparición del deudor del impuesto sin sucesores en Derecho, también lo hará la responsabilidad tributaria del tercero. Una deuda solidaria accesorio presupone además que el deudor del impuesto siga existiendo en el momento de la determinación de la deuda del responsable tributario.

68. No obstante, la Administración tributaria es libre de dirigirse contra el destinatario de la prestación que tenga la consideración de otro *deudor del impuesto* en los supuestos de fraude intencionado propio en el IVA, de conocimiento obligado de un fraude en el IVA cometido por un tercero en la cadena de prestaciones o de conducta abusiva del responsable tributario. El artículo 205 de la Directiva del IVA no se opone a tal ejercicio de acciones contra el destinatario de la prestación.

V. **Conclusión**

69. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria) del modo siguiente:

- «1. El artículo 205 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite el traslado de la deuda tributaria a un tercero, sino únicamente una responsabilidad accesoria respecto a una deuda tributaria todavía no extinguida de un deudor del impuesto (aún) existente. Por lo tanto, la determinación de una deuda del responsable tributario tras la conclusión del procedimiento concursal y la cancelación de la inscripción del sujeto pasivo en el registro mercantil no queda comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 205 de la Directiva del IVA.
2. El artículo 205, en relación con el artículo 273, de la Directiva del IVA también permite dirigirse contra el destinatario de la prestación cuando este sabía o debería haber sabido que, con su operación, participaba en un fraude cometido por la otra parte contractual o incurría él mismo en un comportamiento abusivo. Sin embargo, el mero hecho de no pagar el impuesto declarado no constituye un fraude en el IVA. Si no se puede reprochar al destinatario de la prestación una conducta abusiva, el mero hecho de que supiera o debiera haber sabido que su contraparte contractual no pagaría el impuesto declarado no da lugar a responsabilidad por su parte.»

[1](#) Lengua original: alemán.

[2](#) Este riesgo se creó con la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), y se reforzó con la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027).

[3](#) Así, por ejemplo, en las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), apartado 39; 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, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27.

[4](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 45.

[5](#) Sentencias de 15 de septiembre de 2022, HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), apartado 32, y de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15), EU:C:2018:295, apartados 38 a 41.

[6](#) Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[7](#) Así es únicamente si se lee el apartado 40 de la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) de forma aislada y separada de la cuestión y del contexto de la petición de decisión prejudicial planteada en su momento.

[8](#) Así ocurre en la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 85, relativa a la responsabilidad de un administrador desleal. Otro tanto se afirma en relación con la responsabilidad de un miembro del consejo de administración en las sentencias de 30 de abril de 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), apartado 54, y de 27 de febrero de 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130), apartado 45.

[9](#) Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742), apartado 54; véase también el resumen recogido en la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), apartados 27 y 39.

[10](#) Sentencias de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), apartado 39; de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp (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.

En algunas sentencias anteriores, el Tribunal de Justicia aún 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, esta formulación excesiva, basada únicamente en la cuestión prejudicial, parece haberse abandonado acertadamente entretanto. En la medida en que en una decisión más reciente —sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), apartado 45— se vuelve a hablar efectivamente de «habría podido saber», ello solo parece constituir una imprecisión lingüística que, en última instancia, se debe a la cuestión prejudicial.

[11](#) Véase la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartado 33, relativa a operaciones afectadas por el fraude del IVA. En cuanto atañe a la responsabilidad, el Tribunal de Justicia se refirió en parte a la participación en un *fraude fiscal* (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 25). Tampoco existe tal participación en el caso de un impuesto declarado, pero no pagado.

[12](#) En la medida en que la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), debido a la imprecisión de las cuestiones prejudiciales, se refiere en el fallo a un «impuesto no pagado» en todo o en parte, ello resulta ambiguo, ya que ese asunto versaba sobre un fraude clásico en el IVA y no sobre un impuesto declarado, pero no pagado.

[13](#) Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartados 37 a 43.

[14](#) Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 41.

[15](#) Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 42.

[16](#) Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 49.

[17](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2022, (C-227/21, EU:C:2022:687), apartados 37 y 38.

[18](#) Véanse mis conclusiones en el asunto HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:364).

[19](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2022, HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), apartado 32.

[20](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2022, HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), apartado 33.

[21](#) Sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartados 41 y 42.

[22](#) Véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2022, HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), apartado 34; de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 26, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 85.

[23](#) Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), punto 65.

[24](#) En este sentido, el fallo de la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) puede dar lugar a confusión.

[25](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, (C-4/20, EU:C:2021:397).

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

[27](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 36.

[28](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 37.

[29](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 40.

[30](#) Véanse también las consideraciones extrapolables formuladas por el Tribunal de Justicia en materia de Derecho aduanero en la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880), apartados 109 a 112.

[31](#) Véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2022, HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), apartado 34; de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 26, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 85.

[32](#) Mis conclusiones presentadas en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), puntos 26 y ss., y en el asunto Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:700), punto 33.

[33](#) Véase también la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartados 19 y ss.

[34](#) Sentencias de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartado 22; 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.

[35](#) Sentencias de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartado 23; de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 73; 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 términos similares, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartado 30.

[36](#) Véanse medidas menos restrictivas en el ámbito de las libertades fundamentales: sentencia de 9 de noviembre de 2006, Comisión/Bélgica (C-433/04, EU:C:2006:702), apartado 40. En este caso, la ejecución sin demora del impuesto declarado sobre el deudor tributario sería probablemente la medida adecuada.

[37](#) Sentencias de 30 de abril de 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), apartado 61; de 14 de noviembre de 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), apartado 25, y de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 74; asimismo, sobre la disposición antecesora contenida en el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, las sentencias 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.

[38](#) Sentencias de 30 de abril de 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), apartado 62; de 14 de noviembre de 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), apartado 26; de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartado 24; de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 75, y de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), apartado 34.

[39](#) Así se afirma de modo explícito y con pleno acierto en las sentencias de 30 de abril de 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), apartado 61, y de 14 de noviembre de 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), apartado 25.

[40](#) Véase un planteamiento posiblemente distinto, aunque sin una motivación más detallada, en la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartados 36 y 37.

[41](#) Véase la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 75.

[42](#) Tal era el caso en la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartado 75.

[43](#) Véanse las sentencias de 30 de abril de 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), apartado 64; de 14 de noviembre de 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), apartado 29; de 27 de febrero de 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130), apartados 40 y 45, y de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), apartados 77 y ss.

[44](#) A veces también se denomina «deuda del responsable tributario», lo que probablemente sea también la idea subyacente al artículo 177 del ZDDS.

[45](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:700), puntos 33 y 41, y en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), punto 28.

[46](#) Mis conclusiones en el asunto Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:700), punto 33. En el mismo sentido, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12), punto 28.

[47](#) Así se afirma expresamente fuera del ámbito de la legislación sobre el IVA en la sentencia de 1 de julio de 2010, Speranza (C-35/09, EU:C:2010:393), apartados 56 y ss. En la legislación sobre el IVA, la sentencia

de 12 de diciembre de 2024, Dranken Van Eetvelde (C-331/23, EU:C:2024:1027), apartados 36 y 37, se basa en la posibilidad de ejercitar la acción de repetición de Derecho civil.

[48](#) Véanse, por todas, las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; 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. En términos similares, la sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829], apartado 48, *in fine*. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21.

[49](#) Sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (Impuesto sobre el valor añadido — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 42.