

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-384/04

Commissioners of Customs & Excise y Attorney General

contra

Federation of Technological Industries y otros

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Appeal

(England & Wales) (Civil Division)]

«Sexta Directiva IVA — Artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8 — Medidas nacionales de lucha contra el fraude — Responsabilidad solidaria en cuanto al pago del IVA — Constitución de una fianza en garantía del IVA adeudado por otro operador»

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de mayo de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deudores del impuesto*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 21, ap. 3)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Obligaciones de los deudores*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 21, ap. 3, y 22, ap. 8)

1. El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por las Directivas 2000/65 y 2001/115, permite a los Estados miembros adoptar medidas en virtud de las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del impuesto sobre el valor añadido adeudado por otra persona que resulte ser deudora del mismo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de dicho artículo.

Esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa que establece que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto.

No obstante, tal normativa debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad. En particular, aunque el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a basarse en

presunciones sobre si la persona afectada sabía o tendría que haber sabido que el impuesto quedaría impagado, tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario.

(véanse los apartados 28, 32 y 35 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388 del Consejo, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por las Directivas 2000/65 y 2001/115, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago de dicho impuesto adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.

En cambio, dicha disposición no se opone a una normativa nacional que imponga a cualquier persona considerada solidariamente responsable del pago del impuesto, a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, la obligación de constituir una garantía del pago del impuesto adeudado.

(véanse los apartados 47 y 48 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 11 de mayo de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Responsabilidad solidaria en cuanto al pago del IVA – Constitución de una fianza en garantía del IVA adeudado por otro operador»

En el asunto C-384/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), mediante resolución de 30 de julio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre de 2004, en el procedimiento entre

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

y

Federation of Technological Industries y otros,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente), U. Löhmus y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de octubre de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Federation of Technological Industries y otros, por el Sr. A. Young, Barrister, y Me D. Waelbroeck, avocat;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson, en calidad de agente, asistida por los Sres. J. Peacock, QC, y T. Ward, Barrister;
- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agente;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D.J. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, SC, y el Sr. B. Conway, Barrister-at-Law;
- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. N. Charalampidou, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C.A.H.M. ten Dam, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L.I. Fernandes, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de diciembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por las Directivas del Consejo 2000/65/CE, de 17 de octubre de 2000 (DO L 269, p. 44), y 2001/115/CE, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se ha planteado en el marco de un recurso contencioso administrativo interpuesto por cincuenta y tres empresarios del sector de los teléfonos móviles y los ordenadores y por su organización profesional, la Federation of Technological Industries (en lo sucesivo, colectivamente denominados «Federation»), contra los Commissioners of Customs & Excise y el

Attorney General (en lo sucesivo, «Commissioners»), relativo a la compatibilidad con el Derecho comunitario de lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la Ley de finanzas de 2003 (Finance Act 2003), que fueron adoptados para combatir el abuso fraudulento del régimen del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 21 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) y c).

Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán establecer, en las condiciones que fijen, que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios;

b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;

c) los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurren las circunstancias siguientes:

– que la operación gravada sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater*,

– que el destinatario de la entrega sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y esté identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,

– que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se ajuste a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

Sin embargo, los Estados miembros podrán establecer una excepción para esta obligación cuando el sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese país haya nombrado a un representante fiscal en el país;

d) cualquier persona que mencione el impuesto sobre el valor añadido en una factura;

e) las personas que efectúen una adquisición intracomunitaria de bienes gravada.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1:

a) cuando, con arreglo a las disposiciones del apartado 1, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto. Esta posibilidad quedará sujeta a las modalidades y condiciones que establezca cada Estado miembro;

b) cuando la operación imponible se efectúe por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE, y por el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (IVA), los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país.

3. En las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo.

4. En operaciones de importación, el impuesto sobre el valor añadido se debe por la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

4 A tenor del artículo 22, apartados 7 y 8, de la Sexta Directiva:

«7. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas que, con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 21, se consideren deudoras del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido en el interior del país cumplan las obligaciones de declaración y pago previstas en el presente artículo; asimismo, adoptarán las medidas necesarias para que aquellas personas que, con arreglo al apartado 3 del artículo 21, sean consideradas solidariamente responsables del pago del impuesto cumplan las obligaciones de pago previstas en el presente artículo.

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que [se] 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.

[...]»

Normativa nacional

5 El apartado 4 del anexo 11 de la Ley de 1994 del impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Act 1994; en lo sucesivo, «VAT Act 1994»), en su versión modificada por el artículo 17 de la Ley de finanzas de 2003, está redactado como sigue:

«1) Los Commissioners podrán exigir a cualquier persona, como condición para la deducción o el reembolso del impuesto soportado, la aportación de las pruebas referidas al IVA que se especifiquen.

1A) Si lo estiman necesario para la protección de los intereses del Tesoro, los Commissioners podrán imponer, como requisito para reconocer un crédito de IVA, la obligación de constituir la garantía que consideren adecuada por la cantidad objeto de pago.

2) Si lo estiman necesario para la protección de los intereses del Tesoro, los Commissioners podrán exigir al sujeto pasivo, como requisito previo para realizar o recibir una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto, que constituya una garantía o que complemente la ya constituida, por la cuantía del IVA que adeude o pueda adeudar:

a) el sujeto pasivo, o

b) cualquier persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios correspondientes.

3) A los efectos del precedente punto 2, “bienes o servicios correspondientes” significa los bienes entregados o los servicios prestados por o al sujeto pasivo.

4) A los efectos del precedente punto 2, la garantía debe alcanzar la cuantía y ser prestada en el modo que determinen los Commissioners.

5) Las facultades conferidas a los Commissioners por el precedente punto 2 se entienden sin perjuicio de las que les corresponden de acuerdo con el artículo 48, apartado 7.»

6 El artículo 77A de la VAT Act 1994, que fue añadido por el artículo 18 de la Ley de finanzas de 2003, dispone lo siguiente:

«Responsabilidad solidaria de los consecutivos proveedores en caso de impago del impuesto

1) El presente artículo es aplicable a los bienes de cualquiera de las siguientes categorías:

a) teléfonos y cualesquiera otros equipos, incluidas partes y accesorios, fabricados o adaptados para su uso en telefonía o telecomunicaciones;

b) ordenadores y cualesquiera otros equipos, incluidas partes, accesorios y software, fabricados o adaptados para su uso en relación con ordenadores o sistemas informáticos.

2) Cuando:

a) se haya efectuado una entrega de bienes imponible, a la que resulte de aplicación este artículo, a un sujeto pasivo, y

b) en el momento en que se efectuó la entrega tal sujeto sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagada,

los Commissioners podrán enviar a dicho sujeto una notificación que indique el importe del impuesto pendiente de pago y le advierta de los efectos que surte dicha notificación.

3) Los efectos de la notificación a que se refiere este artículo consisten en que:

a) el sujeto al que se dirige dicha notificación y

b) la persona que, con independencia de lo previsto en este artículo, sea la deudora de la cantidad reseñada en la notificación

devienen solidariamente responsables frente a los Commissioners del pago de dicha cantidad.

4) A los fines del precedente apartado 2, la cantidad del IVA adeudado en relación con una transacción será la menor entre:

a) la cantidad correspondiente a la transacción, y

b) la cantidad que figure como adeudada en la declaración del proveedor relativa al período impositivo correspondiente (si efectúa dicha declaración) sumada a cualquier otra cantidad que se estime adeudada por éste en el mismo período (sin perjuicio de recurso por su parte).

5) La referencia que efectúa el precedente apartado 4, letra b), a la estimación de la cantidad adeudada por un sujeto comprende los supuestos en los que no se le ha informado de dicha cantidad, por resultar imposible la notificación.

6) A los efectos del precedente apartado 2, se considerará que un sujeto pudo razonablemente tener sospechas del hecho a que se refiere la letra b) de dicho apartado, si el precio pagado por él por los bienes de que se trata

a) fuese inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, puede esperarse encontrar esos bienes en el mercado, o

b) fuese inferior al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones.

7) La presunción establecida en el precedente apartado 6 puede ser refutada demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA.

8) Lo dispuesto en el precedente apartado 6 se entiende sin perjuicio de cualquier otro modo de determinar la existencia de motivos razonables de sospecha.

9) El Tesoro podrá modificar por decreto el precedente apartado 1; dicho decreto podrá contener cualesquiera disposiciones accesorias, adicionales, complementarias o transitorias que se estimen convenientes.

10) A los efectos de este artículo

a) "bienes" incluye los servicios;

b) una cuantía de IVA se considera impagada sólo en lo que excede la cuantía de cualquier devolución debida.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Los artículos 17 y 18 de la Ley de finanzas de 2003 se adoptaron para combatir el fraude intracomunitario del «operador desaparecido», incluyendo el «fraude carrusel», en el ámbito del IVA.

8 La Federation interpuso recurso contencioso-administrativo contra dichos preceptos, alegando, en particular, que el Derecho comunitario no autoriza su adopción.

9 Dicho recurso fue examinado en primera instancia por la High Court of Justice (England &

Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), y posteriormente, en apelación, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

10 Este último tribunal señala que, según los Commissioners, el fraude de que se trata pertenece normalmente a una de las dos categorías mencionadas en el apartado 7 de la presente sentencia.

11 La primera categoría es lo que los Commissioners denominan «fraude en la adquisición». En esencia, se trata de una empresa inscrita a efectos del IVA en el Reino Unido –el «operador desaparecido»– que importa bienes de un proveedor de la Unión Europea y los revende, generalmente, en el mercado minorista del Reino Unido, bien directamente o bien a través de un mayorista. El «operador desaparecido» no paga a continuación a los Commissioners el IVA recibido en la segunda entrega. También puede tratarse de un operador que afirma representar a una empresa existente, inscrita a efectos del IVA, pero que no guarda relación alguna con dicha empresa (en tales casos se suele decir que el operador utiliza un «número de IVA secuestrado»).

12 La segunda categoría se conoce con el nombre de «fraude carrusel». Tal denominación responde a la manera en que los mismos bienes viajan por la Unión de un Estado miembro a otro y vuelven de nuevo al primero sin llegar a un usuario final. En su forma más sencilla, este fraude requiere tres operadores inscritos a efectos del IVA en dos Estados miembros distintos, aunque normalmente participan en él, como mínimo, seis o siete operadores en dos o más Estados miembros.

13 La primera parte de este fraude funciona del mismo modo descrito en el apartado 11 anterior. A continuación, el «operador desaparecido» vende a pérdida los bienes a una empresa intermediaria que, seguidamente, reclama a los Commissioners el IVA soportado. Esta empresa intermediaria revende a su vez dichos bienes a otra empresa intermediaria con un margen de beneficio y, finalmente –en su caso, tras una serie de compras y ventas– los bienes llegan a una empresa que las vende a un operador inscrito a efectos del IVA en otro Estado miembro, que en ocasiones es el propio proveedor inicial establecido en el primer Estado miembro. Esta última venta está exenta y genera un derecho a deducción del IVA soportado que la empresa exportadora intentará posteriormente recuperar de los Commissioners.

14 Según los Commissioners, esta clase de fraude cuesta al erario público del Reino Unido más de 1.500 millones de GBP al año.

15 De la resolución de remisión se desprende que los Commissioners alegan que los artículos 17 y 18 de la Ley de finanzas de 2003 fueron adoptados sobre la base de los artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8, de la Sexta Directiva.

16 La Federation alega que ni el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva ni el artículo 22, apartado 8, de dicha Directiva otorgan competencia a los Estados miembros para adoptar disposiciones como los citados artículos 17 y 18.

17 A la vista de las anteriores consideraciones, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 21, apartado 3, de la [Directiva 77/388], en su versión modificada por la Directiva [2000/65], que los Estados miembros dispongan que cualquier persona podrá quedar solidariamente obligada al pago del impuesto junto con cualquier otra que sea deudora del mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, sin más restricciones que las impuestas por los principios generales del Derecho comunitario, en particular las de que dicha medida debe ser

objetivamente justificable, racional y proporcionada, y garantizar la seguridad jurídica?

2) ¿Permite el artículo 22, apartado 8, de la Directiva [77/388, en su versión modificada,] que los Estados miembros dispongan que cualquier persona podrá ser declarada solidariamente responsable, o que podrá exigirse a una persona que constituya una garantía por la cuantía del impuesto adeudado por otra persona, con sujeción únicamente a los principios generales antes mencionados?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿a qué límites está sujeta la facultad conferida por el artículo 21, apartado 3, aparte de los que se derivan de los mencionados principios generales?

4) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿a qué límites está sujeta la facultad conferida por el artículo 22, apartado 8, aparte de los que se derivan de los mencionados principios generales?

5) ¿Se opone la Directiva [77/388], en su versión modificada, a que los Estados miembros establezcan la responsabilidad solidaria de los contribuyentes o exijan a un contribuyente la constitución de una garantía por el impuesto adeudado por otro con el fin de evitar el uso fraudulento del régimen del IVA y proteger los ingresos debidamente adeudados conforme a dicho régimen, si dichas medidas se atienen a los principios generales antes mencionados?»

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera

18 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el litigio principal, que establece que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

19 En contestación a las cuestiones primera y tercera, la Federation alega que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva sólo faculta a los Estados miembros para adoptar una disposición normativa que establezca que una persona puede responder solidariamente del pago del IVA junto con cualquier deudor en los supuestos contemplados en el citado artículo 21, apartado 1, letras a), párrafo segundo, y c), y apartado 2, letras a) y b). La Federation añade que la imposición de responsabilidad solidaria en tales supuestos debe efectuarse con arreglo a los principios generales de Derecho comunitario.

20 Según la Federation, los citados principios generales se oponen a que los Estados miembros adopten medidas de aplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva que impongan a los compradores una obligación solidaria de pago del IVA junto con otros particulares o empresas de la misma cadena de entregas, sobre la base de presunciones relativas al precio abonado por los bienes o servicios.

21 Los Gobiernos del Reino Unido y alemán, Irlanda, los Gobiernos chipriota y portugués, y la Comisión de las Comunidades Europeas, consideran que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros para establecer que cualquier persona puede quedar solidariamente obligada al pago del IVA junto con otra persona que resulte ser deudora del mismo

con arreglo a los apartados 1 o 2 del citado artículo, con sujeción únicamente a los principios generales del Derecho comunitario.

22 El Gobierno neerlandés estima que una medida como la contenida en el artículo 18 de la Ley de finanzas de 2003 cae fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que, por tanto, no es necesario que esté basada en esta última. Alega que la citada medida no se refiere al establecimiento del IVA, sino a su recaudación. Señala que el Tribunal de Justicia ha declarado que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la recaudación y que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en las que se puede recaudar *a posteriori* este impuesto, sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho comunitario (véanse la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C?286/94, C?340/95, C?401/95 y C?47/96, Rec. p. I?7281, apartado 43, y el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C?395/02, Rec. p. I?1991, apartados 27 a 29).

23 Si el Tribunal de Justicia estimase, a pesar de ello, que la medida de que se trata en el asunto principal entra dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, el fundamento de dicha medida se hallaría, según el Gobierno neerlandés, en lo dispuesto en los artículos 21, apartado 3, o 22, apartado 8, de la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

24 Procede señalar en primer término, en contra de lo alegado por el Gobierno neerlandés, que una disposición nacional como la prevista en el artículo 18 de la Ley de finanzas de 2003, que establece las normas en virtud de las cuales puede obligarse solidariamente a un sujeto pasivo al pago del importe del IVA adeudado por otro sujeto pasivo, se refiere a la cuestión de quién puede considerarse responsable, frente a la Hacienda Pública, del pago de este impuesto, y no a la de su recaudación. De ello se deduce que dicha disposición entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva.

25 A continuación, debe advertirse que el citado artículo 21, apartado 3, autoriza a los Estados miembros, en las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo, a disponer que una persona, distinta del deudor, quede obligada solidariamente al pago del IVA.

26 En contra de lo que sostiene la Federation, no hay nada en el texto del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, ni en el de sus apartados 1 y 2, que sugiera que la aplicación de dicho apartado 3 se limite únicamente a algunas de las situaciones a que se refieren los dos primeros apartados. Al contrario, de los términos, claros y unívocos, en que está redactado el citado artículo 21, apartado 3, se desprende que esta disposición es aplicable a todas las situaciones a que se refieren los dos primeros apartados.

27 Así pues, no puede aceptarse el argumento de la Federation según el cual, antes de la modificación del artículo 21 de la Sexta Directiva por la Directiva 2000/65, la facultad de obligar solidariamente a un tercero al pago del IVA estaba más restringida, sin que, según ella, la nueva redacción de dicho precepto hubiese pretendido ampliar dicha posibilidad.

28 Por consiguiente, el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva permite en principio a los Estados miembros adoptar medidas en virtud de las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del IVA adeudado por otra persona que resulte ser deudora del mismo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de dicho artículo.

29 No obstante, en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad

(véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2000, Schlosstrasse, C?396/98, Rec. p. I?4279, apartado 44, y de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C?376/02, Rec. p. I?3445, apartado 32).

30 Por lo que respecta, más en concreto, al principio de proporcionalidad, es preciso recordar que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros, sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, 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 (véase, en este sentido, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47).

31 A este respecto, las medidas nacionales controvertidas en el asunto principal prevén que un sujeto pasivo distinto del deudor puede responder solidariamente junto con este último del pago del IVA cuando, en el momento en que se efectuó una entrega a tal sujeto, éste sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagado. Se presume que una persona pudo razonablemente tener sospechas de lo anterior si el precio pagado por ella era inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones. Esta presunción puede ser refutada demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA.

32 Pues bien, aunque el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, ésta sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, no es menos cierto que tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. Como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales presunciones provocan *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.

33 En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude al IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C?354/03, C?355/03 y C?484/03, Rec. p. I?0000, apartado 52).

34 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la normativa nacional controvertida en el asunto principal respeta los principios generales del Derecho comunitario.

35 Por consiguiente, procede contestar a las cuestiones primera y tercera, que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, tal normativa debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Sobre las cuestiones segunda y cuarta

36 Mediante sus cuestiones segunda y cuarta, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, o una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

37 En contestación a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta, la Federation sostiene que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas que impongan obligaciones a cualquier persona distinta del deudor definido en el artículo 21 de dicha Directiva.

38 El Gobierno del Reino Unido alega que el citado artículo 22, apartado 8, faculta a los Estados miembros para establecer que cualquier persona puede ser considerada solidariamente responsable del pago del IVA junto con cualquier otra persona que resulte obligada a efectuarlo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, de la Sexta Directiva, o para exigir a una persona la constitución de una garantía por el IVA adeudado por otra, siempre que tales disposiciones se estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, y sean acordes con los principios generales del Derecho comunitario.

39 Irlanda y el Gobierno chipriota consideran que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer que cualquier persona puede quedar obligada a constituir una garantía por el IVA adeudado por otra, con sujeción a los principios generales anteriormente mencionados.

40 El Gobierno portugués estima que dicho artículo 22, apartado 8, debe ser interpretado en el sentido de que autoriza a los Estados miembros, bien a establecer, dentro de los límites señalados en este precepto, que cualquier persona puede ser obligada a pagar el IVA, o bien, a fin de garantizar la recaudación del impuesto y combatir el fraude y la evasión fiscal, a imponer otras obligaciones tanto a la persona deudora de dicho impuesto como al responsable solidario o a un tercero, siempre que, en ambos casos, el establecimiento de tales obligaciones se realice respetando el Derecho comunitario y, en particular, los principios generales que lo informan.

41 La Comisión sostiene que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no faculta a los Estados miembros para extender la responsabilidad del pago del IVA a otras personas que no sean los deudores, o los responsables solidarios de su pago con arreglo al artículo 21 de dicha Directiva. El citado artículo 22, apartado 8, tampoco les permite exigir a una persona la constitución de una garantía por el IVA adeudado por otra. No obstante, a juicio de la Comisión, una vez que la responsabilidad solidaria ha sido impuesta como consecuencia de una medida adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, el artículo 22, apartado 8, de la citada norma, en relación con el apartado 7 del mismo artículo, permiten imponer a cualquier persona solidariamente responsable del pago del IVA la obligación de constituir una garantía por las cantidades adeudadas, con sujeción a los principios generales del Derecho

comunitario.

Apreciación del Tribunal de Justicia

42 En primer término, procede señalar que, según recoge su título, en la redacción que figura en el artículo 28 nono de la Sexta Directiva, el artículo 22 de dicha norma sólo se refiere a las obligaciones de los deudores y no establece quiénes son estos, cuestión que, por su parte, viene regulada en el artículo 21 de la misma Directiva.

43 En realidad, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a imponer a los deudores del IVA, y a las personas consideradas solidariamente responsables del pago con arreglo al artículo 21 de dicha Directiva, otras obligaciones distintas de las señaladas en los apartados anteriores de dicho artículo 22, como la de constitución de una garantía del pago del IVA adeudado, que los Estados estimen necesarias para garantizar la recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

44 De lo que se deriva, por una parte, que el establecimiento de una responsabilidad solidaria por el pago del IVA no puede estar basado en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva y, por otra, que dicha disposición tampoco permite a los Estados miembros exigir a una persona, que no sea deudora del IVA, o responsable solidaria de su pago con arreglo al artículo 21 de la Sexta Directiva, que constituya una garantía del pago del IVA adeudado por un tercero.

45 Hay que recordar, sin embargo, que, como se deduce de la respuesta a las cuestiones primera y tercera, los Estados miembros pueden, dentro de los límites impuestos por los principios generales del Derecho comunitario, basarse en el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva para establecer una obligación solidaria de pago del IVA.

46 Por consiguiente, las personas que resulten solidariamente obligadas a pagar el IVA a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva, pueden ser obligadas por los Estados miembros, en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, a constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

47 De lo antedicho se desprende que procede contestar a las cuestiones segunda y cuarta que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.

48 En cambio, dicha disposición no se opone a una normativa nacional que imponga a cualquier persona considerada solidariamente responsable del pago del IVA, a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, la obligación de constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

Sobre la quinta cuestión

49 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuatro primeras cuestiones, no resulta necesario contestar la quinta cuestión.

Costas

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

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

1) **El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por las Directivas del Consejo 2000/65/CE, de 17 de octubre de 2000, y 2001/115/CE, de 20 de diciembre de 2001, debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, tal normativa debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.**

2) **El artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por las Directivas 2000/65 y 2001/15, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del impuesto sobre el valor añadido adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.**

En cambio, dicha disposición no se opone a una normativa nacional que imponga a cualquier persona considerada solidariamente responsable del pago del impuesto sobre el valor añadido, a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva 77/388, la obligación de constituir una garantía del pago del impuesto sobre el valor añadido adeudado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.