

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. M. POIARES MADURO

presentadas el 7 de diciembre de 2005¹

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) se refiere a la interpretación de los artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo.² La petición se ha planteado en el marco de un recurso contencioso-administrativo entre cincuenta y tres operadores de telefonía móvil y de unidades de procesamiento informático y su organismo profesional, la Federation of Technological Industries (en lo sucesivo, colectivamente denominados «Federation») y los Commissioners of Customs and Excise y H.M. Attorney-General (en lo sucesivo, «Commissioners»). La impugnación se refiere a los artículos 17 y 18 de la Finance Act 2003, adoptados para combatir el abuso fraudulento del régimen del IVA en las ventas intracomunitarias de bienes. Se solicita al Tribunal de Justicia que ofrezca una interpretación que permita al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre la

compatibilidad de dichos artículos 17 y 18 con el Derecho comunitario.

I. Marco jurídico

A. Normativa comunitaria

2. El artículo 21 de la Sexta Directiva establece:

«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).

1 — Lengua original: portugués.

2 — Directiva 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 la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido (DO L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

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;

— 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.

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;

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 o cualquier otro documento que produzca los mismos efectos;

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

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

— 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*;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1:

— 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,

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 repre-

sentante 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) n° 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.»

3. El artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva prevé:

«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.»

4. A tenor del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva:

«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 de que dichas operaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas en el apartado 3.»

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:

B. Normativa nacional

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

a) el sujeto pasivo, o

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

«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.

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.

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.

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

2) Si lo estiman necesario para la protección de los intereses del Tesoro, los

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 Finance Act 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.»

II. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

7. En el litigio principal se plantea la cuestión de la compatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones contenidas en los artículos 17 y 18 de la Finance Act 2003. Estas disposiciones fueron adoptadas para combatir lo que se conoce en el Reino Unido como fraude intracomunitario del operador desaparecido (*missing trader intra-Community*; MTIC). Tal como se expone en la resolución de remisión, se pueden distinguir dos categorías de fraude MTIC.

8. La primera categoría es lo que los Commissioners denominan «fraude en la adquisición». Un operador inscrito a efectos del IVA en el Reino Unido adquiere bienes procedentes de otro Estado miembro y los vende en el Reino Unido. La venta está exenta de IVA en el Estado miembro de expedición con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el comprador se considera deudor del impuesto en el Reino Unido de acuerdo con el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. El operador vende los bienes a un precio que incluye el IVA, pero no abona a los Commissioners el IVA recibido en la entrega posterior, y desaparece.

9. La segunda categoría ha pasado a denominarse «fraude carrusel». Éste responde a un esquema más complicado que, en esencia, funciona del modo que se expone a continuación. Una empresa («B») establecida en el Reino Unido, compra bienes a otra empresa («A») en otro Estado miembro. La adquisición está exenta de IVA para A, pero B es deudor del mismo respecto de sus ventas posteriores en el Reino Unido. B vende los bienes, habitualmente con descuento, a una tercera empresa («C»), también establecida en el Reino Unido, pero no declara el IVA. C recibe el nombre de «empresa intermediaria». Ésta vende los bienes a otra empresa en el Reino Unido con un pequeño margen de beneficio, declarando el IVA de la venta y deduciendo el IVA soportado. Puede haber una serie de ventas ulteriores pero finalmente los bienes llegan a una empresa que los vende a un operador inscrito a efectos del IVA en otro Estado miembro. Esta venta está exenta de IVA, pero el vendedor tiene derecho a deducir el impuesto soportado y consecuentemente solicita a los Commissioners el IVA

que soportó en la compra de los bienes a la última empresa intermediaria. Si dicho reembolso se lleva a cabo, los Commissioners pagan a esta empresa el IVA soportado en la venta por la última empresa intermediaria pero no perciben la cantidad correspondiente al IVA que ingresó B. Lo distintivo de un auténtico fraude carrusel es que los bienes se venden en última instancia al vendedor original, la empresa A. El ciclo puede entonces comenzar de nuevo. La cantidad que se paga a B en concepto de IVA en cada vuelta, se extrae del erario público. La cadena puede reproducirse de este modo de manera diaria. B puede utilizar un número de registro a efectos de IVA «secuestrado» a un tercer operador que desconoce lo que está ocurriendo, o bien puede inscribirse a efectos de IVA y simplemente desaparecer antes de que las autoridades tributarias intervengan. Los bienes implicados son habitualmente bienes de pequeño tamaño y elevado valor. En la resolución de remisión se estima que este tipo de fraude cuesta al erario público en el Reino Unido más de 1.500 millones de libras esterlinas al año.

tear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, que los Estados miembros dispongan que cualquier persona podrá estar obligada solidariamente al pago del impuesto junto con otra persona que resulta obligada al pago de éste de acuerdo con el artículo 21, apartados 1 o 2, sin más restricciones que las impuestas por los principios generales del Derecho comunitario, en particular 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 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?

10. El recurso frente a los artículos 17 y 18 de la Finance Act 2003 fue examinado en primera instancia por la High Court of Justice (England & Wales), (Administrative Court) (Queen's Bench Division) y posteriormente, en apelación, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). La Federation impugnó los artículos 17 y 18 de la Finance Act 2003 basándose en la falta de competencia. A su juicio, estos artículos no encuentran fundamento en el artículo 21, apartado 3, ni en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva. La Court of Appeal decidió suspender el procedimiento y plan-

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, 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?»

11. La Federation, el Gobierno del Reino Unido, el Gobierno alemán, Irlanda, el Gobierno chipriota, el Gobierno neerlandés, el Gobierno portugués y la Comisión presentaron observaciones escritas. En la vista, celebrada el 5 de octubre de 2005, el Tribunal de Justicia oyó las alegaciones orales del Gobierno del Reino Unido, la Federation, Irlanda y la Comisión.

III. Apreciación

12. Debo comenzar la exposición de mi apreciación considerando las cuestiones

relativas al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva. A continuación me referiré a las cuestiones que se refieren al artículo 22, apartado 8.

13. Con carácter preliminar, es importante recordar que, en los procedimientos al amparo del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho comunitario. El papel del Tribunal de Justicia se limita a ofrecer una interpretación del Derecho comunitario que permita al órgano jurisdiccional nacional apreciar dicha compatibilidad.³

A. Sobre las cuestiones primera y tercera

14. Mediante sus cuestiones primera y tercera, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si, y con qué alcance, el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para disponer la responsabilidad solidaria de

3 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 30 de abril de 1986, *Asjes y otros*, (asuntos acumulados 209/84 a 213/84 Rec. p. 1425), apartado 12; de 15 de diciembre de 1993, *Hünemann y otros* (C-292/92, Rec. p. I-6787), apartado 8; de 7 de julio de 1994, *Lamaitre* (C-130/93, Rec. p. I-3215), apartado 10; de 25 de junio de 1997, *Tombesi y otros* (asuntos acumulados C-304/94, C-330/94, C-342/94 y C-224/95, Rec. p. I-3561), apartado 36; de 1 de diciembre de 1998, *Ambry* (C-410/96, Rec. p. I-7875), apartado 19; de 3 de mayo de 2001, *Verdonck y otros* (C-28/99, Rec. p. I-3399), apartado 28; de 12 de julio de 2001, *Ordine degli Architetti y otros* (C-399/98, Rec. p. I-5409), apartado 48; de 27 de noviembre de 2001, *Lombardini y Mantovani* (asuntos acumulados C-285/99 y C-286/99, Rec. p. I-9233), apartado 27; y de 9 de septiembre de 2003, *Jaeger* (C-151/02, Rec. p. I-8389), apartado 43.

una persona respecto del pago del IVA junto con otra persona.

pladas en el artículo 21, apartados 1 y 2, y no solamente a alguna de ellas. El Gobierno portugués, Irlanda, el Gobierno chipriota y la Comisión comparten, en esencia, el punto de vista del Reino Unido.

15. La Federation alega que el artículo 21, apartado 3, autoriza a los Estados miembros a establecer la responsabilidad solidaria, pero que esta facultad debe ser interpretada de manera estricta. A su juicio, el artículo 21, apartado 3, sólo faculta a los Estados miembros a imponer la responsabilidad solidaria en aquellas situaciones en las que el artículo 21, apartados 1 y 2, se refiere a dos individuos que pueden ser solidariamente responsables. A este respecto, la Federation alude a las situaciones que se mencionan en el artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo segundo, en la letra c) del mismo artículo y apartado, y en el artículo 21, apartado 2, letras a) y b). Además, a su entender, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho comunitario cuando deciden imponer la responsabilidad solidaria con arreglo al artículo 21, apartado 3.

17. El Gobierno neerlandés argumenta que una medida como la contenida en el artículo 18 de la Finance Act, cae fuera del ámbito de la Sexta Directiva, porque no es una medida relativa al establecimiento del IVA sino a su recaudación. En relación con ello, el Gobierno neerlandés se refiere, entre otros, al auto del Tribunal de Justicia Transport Service, en el cual este Tribunal consideró que, en principio, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones en que se puede recaudar el IVA, dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario.⁴ Refiriéndose, en particular, a la sentencia Molenheide y otros,⁵ el Gobierno neerlandés alega que los Estados miembros pueden adoptar disposiciones en materia de recaudación del IVA adeudado en virtud de las cuales una persona puede ser declarada solidariamente responsable del pago del IVA adeudado e impagado por otra persona, dentro de los límites derivados del Derecho comunitario, incluidos los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

16. El Gobierno del Reino Unido considera que el artículo 21, apartado 3, autoriza a los Estados miembros para establecer que cualquier persona podrá quedar solidariamente obligada al pago del impuesto junto con otra persona obligada al pago del mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, con sujeción únicamente a los principios generales del Derecho comunitario. Según el Gobierno del Reino Unido, los términos introductorios del artículo 21, apartado 3, se refieren a todas las situaciones contem-

4 — Auto de 3 de marzo de 2004 (C-395/02, Rec. p. I-1991), apartado 29.

5 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-471/96, Rec. p. I-7281), apartado 43.

18. Examinaré en primer lugar la alegación de que una medida como la que es objeto del presente asunto no necesita un fundamento legal en la Sexta Directiva.

19. Debe distinguirse entre la exigibilidad del pago del IVA y las medidas relativas simplemente al cobro del mismo. Se desprende, entre otras, de la sentencia Molenheide y otros, que los Estados miembros pueden adoptar medidas para protegerse frente al riesgo de efectuar reembolsos sin que exista un auténtico crédito de IVA,⁶ tales como medidas relativas a la prueba del derecho a efectuar la deducción del IVA,⁷ o normas que especifiquen la información que deben contener las facturas en las que se basa el derecho a la deducción.⁸ En el asunto Transport Service, relativo a una transacción que fue facturada erróneamente, pero supuestamente de buena fe, como operación exenta de IVA, el Tribunal de Justicia manifestó que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones en las que se puede cobrar el IVA, puesto que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre esta cuestión.⁹ Sin embargo, dicho asunto se refiere sólo al cobro y recaudación del IVA. La determinación de la exigibilidad del pago del IVA —una cuestión que lógicamente precede a la de su cobro o recauda-

ción— se trata específicamente en el artículo 21 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, en lo que respecta al establecimiento de la exigibilidad, los Estados miembros deben respetar estrictamente las normas armonizadas establecidas en la Directiva. Me ocuparé por lo tanto de las alegaciones relativas a la interpretación del artículo 21, apartado 3.

20. El artículo 21, apartado 3, establece que «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».

21. En mi opinión, la afirmación de la Federation de que el artículo 21, apartado 3, se refiere sólo a *algunas* de las situaciones contempladas en el artículo 21, apartados 1 y 2, es incorrecta. Los términos del artículo 21, apartado 3, no sugieren nada en este sentido. La interpretación del artículo 21, apartado 3, que efectúa la Federation tampoco encaja en la sistemática de la Directiva sobre el IVA. En efecto, el artículo 21, apartado 3, contiene una excepción al principio general según el cual debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción, pero esta excepción tiene como objetivo garantizar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, objetivos que están

6 — Molenheide y otros, antes citada, apartado 41, y las Conclusiones del Abogado General Fennelly en dicho asunto, punto 39.

7 — Véase Molenheide y otros. Véase también la sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec. p. I-6257), apartado 29.

8 — Sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros, (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), apartado 16.

9 — Auto Transport Service, antes citado, apartado 27. El Tribunal de Justicia declaró que el principio de neutralidad fiscal no impide a los Estados miembros cobrar *a posteriori* el IVA correspondiente a una transacción que el sujeto pasivo ha facturado indebidamente como exenta de impuesto.

reconocidos y positivamente incentivados por la Sexta Directiva.¹⁰

22. La Federation alega que su interpretación restrictiva del artículo 21, apartado 3, encuentra su apoyo en los antecedentes legislativos del artículo 21. En efecto, antes de la adopción de la Directiva 2000/65, que introdujo el actual artículo 21, apartado 3, la posibilidad de considerar a otra persona responsable del pago del IVA resultaba más limitada.¹¹ No obstante, en mi opinión, ello no es motivo suficiente para interpretar el artículo 21, apartado 3, contrariamente a su tenor literal, a saber, que los términos «las situaciones contempladas en los apartados 1 y 2» se refieren a todas las situaciones mencionadas en el artículo 21, apartados 1 y 2.

23. Obviamente, esto no significa que, de acuerdo con el Derecho comunitario, las autoridades tributarias tengan carta blanca para establecer la obligación solidaria de pago del IVA. Al dar cumplimiento a las disposiciones de la Sexta Directiva, las autoridades nacionales están obligadas a respetar los principios generales del Derecho comunitario.¹² Entre ellos figuran, como el órgano jurisdiccional remitente ha observado correctamente, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

24. A este respecto, se debe recordar que el principio de seguridad jurídica exige que las medidas adoptadas con arreglo al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, sean inequívocas y que su aplicación resulte previsible para sus destinatarios,¹³ mientras que el principio de proporcionalidad requiere que las medidas adoptadas permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido.¹⁴

25. En el presente contexto, el órgano jurisdiccional nacional, deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar por que el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA adeudado por otra persona.

10 — Véanse, en lo relativo al objetivo de prevención del fraude, mis conclusiones en los asuntos C-255/02, Halifax, C-419/02, BUPA Hospitals y otros y C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation, aún no publicadas en la Recopilación, en particular el punto 73 y la jurisprudencia allí citada.

11 — Por ejemplo, el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, antes de ser modificado por última vez, establecía que el proveedor podría ser declarado solidariamente obligado al pago en supuestos de prestaciones de servicios inmateriales, en tanto que el artículo 21, apartado 1, letra c), no mencionaba la posibilidad de responsabilidad solidaria respecto de cualquier otra persona que incluyese el impuesto sobre el valor añadido en una factura. Sin embargo, la posibilidad de imponer la responsabilidad solidaria se encontraba expresamente contemplada en el artículo 21, apartado 1, letra a), respecto de las personas obligadas al pago cuando la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto fuera efectuada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Véase también: Terra, B. y Kajus, J.: «Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified», *International VAT Monitor*, Vol. 11, N° 6 (2000), pp. 272-273. Estos autores invocan el noveno considerando de la Directiva 2000/65 que señala que los Estados miembros pueden continuar estableciendo la responsabilidad solidaria. De ello deducen que el artículo 21, apartado 3, no tiene por objeto extender la posibilidad de determinar la obligación de pago de otra persona. No obstante, a mi modo de ver, el considerando debería interpretarse, de modo más general, en el sentido de que el artículo 21 continúa permitiendo la imposición de la responsabilidad solidaria, y que, en todo caso, la modificación no pretende restringir esa posibilidad.

12 — Véase, entre otras, la sentencia de 26 de abril de 1988, Krücken (316/86, Rec. p. 2213), apartado 22.

13 — Véanse, por analogía, las sentencias de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075), apartado 11, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243).

14 — Por ejemplo, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47.

26. La Federation estima que las presunciones contenidas en el artículo 77A, apartado 6, de la VAT Act 1994, son contrarias a los principios generales del Derecho comunitario porque es extremadamente difícil determinar el precio objetivo en los mercados de la telefonía móvil y de las unidades de procesamiento informático y, consecuentemente, establecer que una oferta ha sido realizada por debajo de ese precio objetivo de mercado. A juicio de la Federation, la responsabilidad solidaria de todas las empresas que participan en una misma cadena de transacciones, especialmente cuando esa responsabilidad se basa en el precio de las entregas anteriores, añade unos riesgos financieros inaceptables para los inversores. En la práctica resulta imposible para los operadores investigar la cadena de transacciones más allá de sus inmediatos clientes y proveedores. En consecuencia, éstos no pueden protegerse adecuadamente, con independencia de la diligencia con la que actúen y pese al hecho de que pueden ser ajenos a cualquier conducta incorrecta.

27. En mi opinión, los Estados miembros pueden, de acuerdo con la Sexta Directiva, establecer la obligación de un sujeto de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas.¹⁵ A estos efectos, las autoridades tributarias nacionales pueden basarse en

presunciones de dicho conocimiento. No obstante, esas presunciones no deben provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva.

28. De ello se deduce que las presunciones de fraude del IVA pueden derivar de circunstancias, indicativas de dicho fraude, de las cuales se puede suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento. Los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian. Sin embargo, esta obligación no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe.

29. Además, las presunciones deben ser rebatibles, sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores.¹⁶

30. Si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razona-

15 — Véanse, por analogía, mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros, aún no publicadas en la Recopilación, punto 41.

16 — Sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 52 y, por analogía, sentencia de 14 de julio de 2005, British American Tobacco (C-435/03, Rec. p. I-7077), apartado 28, y el punto 17 de mis conclusiones en este último asunto.

blemente conocer que el IVA no sería pagado. Esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera.

31. La valoración del sistema de presunciones que se contiene en el artículo 77A, apartado 6, de la VAT Act 1994 a la luz de estos criterios debe dejarse a los tribunales nacionales, cuyo cometido consiste en determinar la compatibilidad con el Derecho comunitario de las normativas y prácticas nacionales en cuestión.¹⁷

B. Sobre las cuestiones segunda y cuarta

32. Mediante sus cuestiones segunda y cuarta, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si, y con qué alcance, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a imponer la responsabilidad solidaria y si ese mismo artículo permite que dichos Estados exijan a un sujeto distinto del deudor del impuesto la constitución de una garantía por dicho pago.

33. El Gobierno del Reino Unido sostiene que, incluso aunque la facultad para imponer la responsabilidad solidaria no pueda inferirse del artículo 21, el artículo 22, apartado 8,

otorga dicha potestad. A su juicio, esta disposición permite que los Estados miembros establezcan que cualquier persona podrá quedar solidariamente obligada al pago del IVA junto con otra persona que resulte obligada al pago del mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, de la Sexta Directiva, o que exijan a una persona la constitución de una garantía por el IVA adeudado por otro, siempre que tales disposiciones resulten necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, y sean acordes con los principios generales del Derecho comunitario.

34. Por el contrario, la Federation alega que el artículo 22, apartado 8, no autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas que impongan obligaciones a otras personas distintas del deudor del impuesto con arreglo al artículo 21 de esta Directiva.

35. Irlanda defiende, en la misma línea, que el artículo 22, apartado 8, no puede por sí solo servir de fundamento para la obligación solidaria de pago. En su opinión, los Estados miembros pueden establecer, con sujeción a los principios generales del Derecho comunitario, que cualquier persona obligada al pago del IVA, con arreglo al artículo 21, apartado 3, puede quedar obligada, de acuerdo con el artículo 22, apartado 8, a constituir una garantía por el impuesto adeudado por otra persona. Los Gobiernos portugués y chipriota comparten, en lo esencial, esta opinión.

¹⁷ — Véase, por analogía, la sentencia *Molenheide* y otros, apartado 49, y la jurisprudencia citada en la nota 3.

36. Igualmente, la Comisión entiende que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no autoriza a los Estados miembros a extender la responsabilidad del pago del IVA a sujetos que no resultan obligados con arreglo al artículo 21 de dicha Directiva. Considera esta institución que tampoco el artículo 22, apartado 8, permite por sí solo que los Estados miembros exijan la constitución de una garantía por el IVA adeudado por otra persona. No obstante, a su juicio, 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, conjuntamente con el artículo 22, apartado 7, de la misma Directiva, permiten imponer a cualquier persona solidariamente responsable del pago, la obligación de constituir una garantía por las cantidades adeudadas, con sujeción a los principios generales del Derecho comunitario.

37. Coincido con este análisis. El artículo 22, apartado 8, autoriza a los Estados miembros a «establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude». Sin embargo, esta disposición no crea una obligación de pago del impuesto que no esté establecida en algún otro lugar de la Sexta Directiva. La determinación de la obligación del pago del IVA se establece en el artículo 21 de la Directiva. El artículo 22 se refiere a obligaciones administrativas específicas de las personas que resultan obligadas con arreglo al artículo 21, y el apartado 8 del mismo artículo 22 permite que los Estados miembros impongan a *esas personas* obliga-

ciones diferentes de aquéllas que expresamente están previstas en los anteriores apartados del artículo 22.¹⁸ En consecuencia, el establecimiento de la responsabilidad solidaria sólo puede basarse en el artículo 21, apartado 3, mientras que las obligaciones administrativas aparejadas a dicha responsabilidad derivan del artículo 22. En este sentido, la Comisión ha observado certeramente que el artículo 22, apartado 7, exige que los Estados miembros adopten medidas para que las personas que se consideren solidariamente responsables del pago del IVA, con arreglo al artículo 21, apartado 3, cumplan las obligaciones de pago previstas en el artículo 22. El artículo 22, apartados 7 y 8, autoriza pues a los Estados miembros a exigir a cualquier persona que se considere responsable del pago del IVA con arreglo al artículo 21, apartado 3, que constituya una garantía de dicho pago. No obstante, el artículo 22, apartado 8, no proporciona una base legal para extender la obligación de pago del IVA y tampoco autoriza a los Estados miembros a exigir a una persona que no resulta obligada al pago del IVA con arreglo al artículo 21, que constituya una garantía del pago del IVA adeudado por otro sujeto.

C. Sobre la quinta cuestión

38. A la vista de la respuesta a las cuestiones precedentes, no es necesario, en mi opinión, referirse de modo separado a la quinta cuestión contenida en la petición de decisión prejudicial.

¹⁸ — Véase también la sentencia Reisdorf, antes citada, apartado 27.

IV. Conclusión

39. De acuerdo con estas consideraciones, opino que el Tribunal de Justicia debe dar la siguiente respuesta a las cuestiones que se le plantean en la petición de decisión prejudicial:

- «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, autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas en virtud de las cuales una persona puede ser declarada solidariamente responsable del pago del IVA junto con otra persona que resulta obligada al mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, de la misma Directiva, con sujeción a los principios generales del Derecho comunitario, como el principio de proporcionalidad y el de seguridad jurídica.

A la luz de estos principios, un sujeto puede ser considerado solidariamente responsable del pago del IVA cuando conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas. A estos efectos, las autoridades tributarias nacionales pueden basarse en presunciones, siempre que éstas sean rebatibles y deriven de circunstancias, indicativas de la existencia del fraude, cuyo conocimiento por los operadores se puede suponer o respecto de las cuales se les puede razonablemente exigir que se informen.

- 2) El artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva no autoriza a los Estados miembros a establecer que cualquier persona podrá estar obligada solidariamente al pago del IVA junto con otra persona que resulta deudor del mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, de la Directiva, y tampoco permite el artículo 22, apartado 8, que los Estados miembros exijan a una persona que no resulta obligada al pago del IVA con arreglo al artículo 21 de la Directiva, que constituya una garantía del pago del impuesto adeudado por otro sujeto.»