

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 11 DE MAYO DE 2006

■ **Asunto:** C-384/04

■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise, Attorney General y Federation of Technological Industries y otros.

■ **Síntesis:** «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»

I. Comentario

El Tribunal se enfrenta en este asunto a una de las medidas nacionales, en este caso, adoptada por el Reino Unido, contra el denominado missing trader fraud, fraude en cadena o fraude carrusel, un tipo de fraude que está creciendo considerablemente en los últimos años en el seno de las operaciones intracomunitarias.

Para prevenir y atacar este tipo de fraude, tanto desde el seno de la propia Unión (básicamente desde la Comisión) como desde los Gobiernos de los Estados miembros, se han propuesto y siguen proponiéndose medidas, normativas y de otro tipo, que van desde el incremento de las técnicas de control para detectar mejor y con más rapidez a los missing traders, y la cooperación entre administraciones tributarias en su vertiente, sobre todo, de intercambio de información, hasta la propuesta de que los Estados miembros introduzcan medidas normativas para poder, una vez que el fraude se ha localizado, recuperar el IVA del operador desaparecido.

Las dos medidas legislativas cuya implantación sugirió en un principio la Comisión fueron, una negar la deducción del IVA soportado a las partes implicadas en el fraude, y dos, establecer un supuesto de responsabilidad tributaria que recaería sobre el sujeto que supiera o pudiera haber podido saber que se encontraba en una cadena de fraude. Estas sugerencias han sido adoptadas por distintos Estados miembros; ambas han sido objeto de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia y sobre ellas hay ya veredicto.

La primera de estas medidas fue objeto de la sentencia de 12 de enero de 2006, en la que el Tribunal hubo de determinar si un operador tiene derecho a deducir el IVA soportado, cuando en la cadena de compras y ventas ha intervenido un operador incumplidor o que ha utilizado un número de identificación fiscal a efectos del IVA usurpado, aun cuando quien solicita la deducción del IVA no sea incumplidor ni participe ni tenga conocimiento alguno del incumplimiento por parte del partícipe incumplidor o usurpador. El Tribunal resolvió considerando que están y deben estar sujetas al Impuesto las operaciones inmersas en una cadena de fraude, y advirtiendo que sería contrario al sistema común de IVA la existencia de una obligación de las administraciones fiscales de los Estados miembros de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención, fraudulenta o no, del sujeto que realiza las operaciones gravadas o de un operador diferente del sujeto afectado que interviene en la cadena de entregas.

La segunda de estas medidas legislativas es objeto de análisis en esta sentencia que comentamos de 11 de mayo del mismo año. La pretensión del Reino Unido de configurar un supuesto de responsabilidad solidaria en la persona del adquirente que intervenga en una cadena de fraude en cadena o carrusel había sido una de las medidas legislativas propuestas por la Comisión a los Estados miembros de la Unión para intentar luchar contra la pérdida de recaudación que se produce con este tipo de fraude. Algunos Estados Miembros han estimado que la misma se situaría por encima del 10% del total del IVA recaudado. En la sentencia, como era de prever a la vista de las Conclusiones del Abogado General Sr. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005, el Tribunal no niega al Reino Unido la posibilidad de introducir un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA a fin de recuperar el impuesto perdido en un fraude en cadena.

No obstante, el Tribunal aclara que el artículo 21 apartado 3 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una medida como la controvertida; eso sí, si bien es admisible que se adopte una normativa como esa (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 totali-

dad 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 es menos cierto que dicha normativa debe respetar los principios generales del Derecho comunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional que remite la cuestión prejudicial la apreciación de si la normativa británica controvertida respeta los principios, en particular, de seguridad jurídica y proporcionalidad.

La primera alegación a la que se enfrenta el Tribunal de Justicia es la del gobierno neerlandés, que entiende que una medida como la controvertida cae fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva porque es una medida de recaudación. A mi entender con acierto, el Tribunal responde que una disposición que establece un supuesto de responsabilidad se refiere a quiénes pueden considerarse sujetos frente a la Hacienda Pública, luego es una cuestión de sujetos pasivos u obligados tributarios, y no de recaudación.

La siguiente cuestión que debe resolver es si el artículo 21 apartado 3 de la Sexta Directiva puede entenderse que limita la facultad de obligar solidariamente a un tercero al pago del IVA, como pretende la Federation. El Tribunal sostiene que no hay ninguna limitación a establecer supuestos de responsabilidad con base en dicho artículo, y que la limitación vendría sin embargo de los principios generales del Derecho que forman parte del Ordenamiento comunitario, en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

En línea con lo mantenido en cuanto a estos principios, el Tribunal sostiene que si bien hay que preservar los derechos de la Hacienda Pública con eficacia, las medidas que se adopten no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar este fin. Por ello, aunque admite que se establezcan presunciones, éstas siempre deben admitir prueba en contrario, y la prueba no puede ser excesivamente difícil y convertir de facto el sistema en una responsabilidad objetiva.

Además, es posible pedir diligencia a los operadores económicos, pero a todos aquellos que adopten las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que no forman parte de una cadena de fraude, se les debe garantizar la seguridad de que no se les considerará solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto.

El Tribunal no analiza si la medida británica se ajusta al principio de proporcionalidad, pero a este respecto creo que puede adelantarse que, dado que la VAT Act 1994 establece expresamente la posibilidad de rebatir la presunción (demostrando que el bajo precio pagado por el bien se debe a cuestiones distintas a la circunstancia de no haber pagado el IVA), el tribunal nacional no calificará esta medida como de responsabilidad objetiva contraria al Derecho comunitario.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, dado que la VAT Act obliga a los Commissioners a avisar al sujeto involucrado de la cuota de IVA que ha sido defraudada y que podrá exigírsele, tampoco creo que esta medida sea, en sede nacional, calificada como contraria al Derecho comunitario.

La tercera cuestión que debe resolver el Tribunal es si puede establecerse un supuesto de responsabilidad o de garantía, pero esta vez con arreglo al artículo 22 apartado 8 de la Sexta Directiva. Lo que el Tribunal contesta es que efectivamente, como entendía la Comisión, el mencionado precepto no autoriza a los Estados a establecer sujetos deudores, como sí autoriza el 21 antes mencionado. Lo que sí permite el artículo 22 apartado 8 es imponer a los deudores del IVA y a los responsables solidarios otro tipo de obligaciones como puede ser la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado y defraudado en un fraude en cadena. Aclara también el Tribunal que dicha norma no permite que la garantía se configure sobre una persona que no sea deudor o responsable solidario de su pago con arreglo al artículo 21.

Para concluir, y sin querer extendernos demasiado en la cuestión del fraude carrusel, sí quisiéramos apuntar que existe en esta materia una preocupación generalizada en los Estados miembros, que están adoptando todo tipo de medidas legislativas en línea de evitar la deducción del IVA soportado cuando se ha detectado el fraude. A parte de las medidas británicas que acabamos de comentar, tanto en Francia, como en Italia, Portugal y Alemania se está interviniendo en esta línea. Alguna de estas actuaciones ha sido objeto de cuestión prejudicial, como por ejemplo, puede verse en la Sentencia posterior a la que comentamos, de fecha 6 de julio de 2006, (As. Ac. C-439/04 y C-440/04), en la que el Tribunal de Justicia se enfrenta a la decisión de la administración belga de considerar nulo de pleno derecho, por ilicitud de la causa, el contrato de compraventa celebrado entre partes inmersas en una cadena de fraude.

España no se ha quedado atrás. En efecto, antes de que se conociera cuál iba a ser el veredicto del Tribunal de Justicia en cuanto a las dos medidas del legislador británico para luchar contra el fraude en cadena del IVA que fueron objeto de sendas cuestiones prejudiciales, el Gobierno de España, en su Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal, había tomado la propuesta de la Comisión y había configurado un supuesto de responsabilidad en el adquirente que se viera inmerso en una cadena de fraude de este tipo.

En un principio, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Tributaria española contemplaba las dos medidas legislativas propuestas por la Comisión, esto es, tanto limitar las posibilidades de deducir el IVA soportado de los operadores que se vieran inmersos en una cadena de fraude como considerar que estos operadores son sujetos responsables del pago del impuesto no declarado ni ingresado al Tesoro Público. Pero finalmente, el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal decidió incluir sólo la segunda de estas posibilidades.

La configuración de un supuesto de responsabilidad respecto al adquirente que ha participado en una cadena de fraude de IVA, como el que ha introducido el legislador español, es a partir de lo que establece el artículo 21.3 de la Sexta Directiva (que permite a los Estados miembros, para las operaciones en régimen interior, "disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo") y como consecuencia del Noveno Considerando de la Directiva 2000/65/CE (que habilita una fórmula de responsabilidad solidaria del adquirente de

bienes y servicios), perfectamente posible. Otra cosa es analizar si la norma en concreto es compatible con el Derecho comunitario, para lo cual deben examinarse las disposiciones concretas del Texto español.

El Gobierno de España excusaba la medida en el aval que, a su juicio, recibía una medida similar –la del Reino Unido– por parte del Abogado General en las Conclusiones presentadas al asunto C-384/04, sobre el que se había planteado cuestión prejudicial. Sin embargo, las citadas Conclusiones no amparaban la solución que pretendía adoptar el legislador español. Fundamentalmente porque la norma española no parecía respetuosa con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica mencionados como esenciales para la valoración de la adecuación de la norma nacional al Derecho comunitario.

A pesar de la importancia de la advertencia del Abogado General acerca del necesario respeto a los citados principios que deben tener las normas que establezcan responsabilidades en los adquirentes en cadenas de fraude en el IVA, y a pesar de que ya habían sido pronunciadas y publicadas las sentencias del Tribunal de Justicia que corroboraban esta tesis del Abogado General, el texto legal español, posterior a estas sentencias, no fue modificado, para ajustarse a estos principios. Es más, el Texto finalmente aprobado por el Congreso incluso en algunos aspectos ha hecho aún más indefinido el supuesto de hecho, al hacer responsable al empresario que debiera razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso (mientras que en el Anteproyecto no se mencionaba el impuesto que hubiera debido repercutirse).

Por todo ello, la sentencia comentada tiene importancia para España, puesto que en la misma se describe la norma británica, y de un análisis comparativo entre la norma española y la del Reino Unido, a la luz de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, podemos deducir la norma española podría ir en contra del Derecho comunitario por vulneración de ambos principios.

Primero, porque podría decirse que la aplicación de la norma española, especialmente por cómo se regulan en la misma las presunciones, “podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado. Y esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la parte trasera” (en palabras del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro).

Segundo, porque como afirma el profesor FALCÓN Y TELLA, en definitiva, “no cabe presumir que un sujeto conoce el fraude en una fase anterior (como hace la ley española) sino que hay que demostrar que lo conoce o debía razonablemente sospecharlo, sin que en modo alguno sea indicio de tal conocimiento o sospecha la mera aplicación de un precio reducido” (véase FALCÓN Y TELLA, Ramón: “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE enero 2006 (JUR 2006, 19828): la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, Quincena Fiscal 2/2006, pp. 5-9).

Tercero, porque como dice el propio Tribunal, las medidas nacionales adoptadas para prevenir el fraude no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin, y si se establecen presunciones, éstas no pueden estar formuladas de forma que resulte imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas. Y la norma española parece, en este punto, contraria en todo caso al principio de proporcionalidad.

2. Antecedentes

Cincuenta y tres empresarios del sector de los teléfonos móviles y los ordenadores y su organización profesional, la Federation of Technological Industries (en lo sucesivo, colectivamente denominados «Federation»), interpusieron un recurso contencioso-administrativo 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).

Estos preceptos fueron adoptados para combatir el abuso fraudulento del régimen del impuesto sobre el valor añadido, y establecían, uno, la obligación de constituir garantía como condición para la deducción o reembolso del IVA soportado, y otro, la posibilidad de hacer responsable solidario a un tercero, en caso de impago del IVA.

El recurso fue examinado en primera instancia por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court). A la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) correspondió posteriormente conocer del recurso en apelación. Por entender que las normas e cuestión podían atentar contra el Derecho comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que enunciamos en el apartado siguiente.

3. Cuestiones planteadas

La Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), plantea 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?»

4. Fallo

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 aña-

dido 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.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera, el TJCE viene a decir que:

Una norma que establece un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA no es una norma de recaudación y sí entra en el ámbito de la Sexta Directiva:

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.

Una norma que establezca un supuesto de responsabilidad solidaria como la controvertida no es en sí misma contraria a la Sexta Directiva; no obstante debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad:

26 y 27. 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 (...) 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.

28 y 29. 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. 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.

30. 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 efi-

cacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin.

31. 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. (...) 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. 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).
35. 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 prejudiciales segunda y cuarta el TJCE viene a decir lo siguiente:

El establecimiento de una responsabilidad solidaria no puede basarse en el artículo 22 apartado 8 de la Sexta Directiva, pero si el supuesto de responsabilidad ha sido adoptado con arreglo al 21 apartado 3 de la misma, puede adoptarse una disposición que establezca la obligación de constituir una garantía del pago de IVA adeudado:

42. (...) 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. (...) 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 (...) 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. (...) 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. 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. 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.