Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 26 de octubre de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA — Legislación nacional que impone la constitución de una garantía — Lucha contra el fraude — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Libertad de empresa — Principio de no discriminación — Principio *non bis in idem* — Principio de irretroactividad»

En el asunto C-534/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca), mediante resolución de 29 de septiembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de octubre de 2016, en el procedimiento entre

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

y

BB construct s. r. o.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. E. Juhász, en funciones de Presidente de la Sala Novena, y la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, por el Sr. F. Imrecze, en calidad de agente;

– en nombre de BB construct s. r. o., por la Sra. P. Ondrášiková, advokátka;

– en nombre del Gobierno eslovaco, por la Sra. B. Ricziová, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. A. Tokár, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: eslovaco.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), del concepto de «libertad de empresa», del principio de igualdad de trato, del principio *non bis in idem* y del principio de irretroactividad de la ley penal consagrados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca; en lo sucesivo, «Dirección de Tributos») y BB construct s. r. o., relativo a una garantía exigida a esta última en el momento de su registro a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA 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 obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho eslovaco

4 El artículo 4, apartado 1, primera frase, de la Ley n.º 222/2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece la obligación de registro de los sujetos pasivos en los siguientes términos:

«El sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el territorio nacional […] y cuyo volumen de negocios en los últimos doce meses consecutivos haya alcanzado los 49 790 euros deberá presentar una solicitud de registro a efectos del impuesto en la Administración tributaria».

5 En la versión citada por el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 4c de esta Ley, que lleva por epígrafe «Garantías tributarias», establece lo siguiente:

«(1) El sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de registro a efectos del impuesto con arreglo al artículo 4, apartados 1 y 2, deberá constituir una garantía para asegurar su pago, mediante el ingreso de la suma correspondiente en la cuenta de la Administración tributaria o mediante aval bancario […] incondicional para un período de doce meses a favor de la Administración tributaria, por el importe solicitado […] en los siguientes supuestos:

[…]

c) el administrador o socio del sujeto pasivo es una persona física o jurídica que sea o haya sido administrador o socio de otra persona jurídica
   1. que tenga, o hubiera tenido en la fecha de cese en sus actividades, obligaciones tributarias pendientes de pago por un importe igual o superior a 1 000 [euros], devengadas en el período en que dicha persona física o jurídica era su administrador o socio y que en la fecha de la presentación de la solicitud de registro a efectos del impuesto todavía no hayan sido pagadas.

   […]

(2) En el supuesto contemplado en el apartado 1, la Administración tributaria fijará mediante decisión el importe de la garantía exigible al solicitante del registro, que no será inferior a 1 000 [euros] ni superior a 500 000 [euros]. Para determinar el importe de la garantía, la Administración tributaria tendrá en cuenta el riesgo de impago de impuestos por parte del sujeto pasivo. El solicitante del registro deberá prestar la garantía tributaria en el plazo de veinte días a partir de la notificación de la decisión mediante la que se imponga.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 Al haber alcanzado un volumen de negocios superior a 49 790 euros, BB construct solicitó el registro a efectos del IVA. Conforme a lo establecido en el artículo 4c, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, la Dirección de Tributos le exigió que constituyera una garantía para un período de doce meses. El importe de dicha garantía ascendía a 500 000 euros y el plazo concedido para su constitución fue de veinte días. Según la Dirección de Tributos, tal exigencia estaba justificada por el hecho de que otra sociedad, con la que el administrador o socio de BB construct mantenía un vínculo personal o patrimonial, no estaba al corriente en el pago del IVA.

7 BB construct solicitó la anulación o la reducción de la garantía tributaria ante el Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslovaquia). De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que dicho tribunal anuló la decisión que imponía la constitución de esa garantía y que la Dirección de Tributos interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca).

8 Este último órgano jurisdiccional precisa que la garantía establecida en el artículo 4c de la Ley del IVA se instituyó sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA, con el objetivo de evitar el fraude y la evasión fiscales. Sostiene que la finalidad perseguida por el legislador eslovaco era que la Administración tributaria condicionara el registro a efectos del IVA a la obligación de constituir dicha garantía, de modo que en caso de impago del nuevo sujeto pasivo durante el ejercicio sucesivo al registro pudiera recuperar los importes adeudados.

9 Según las indicaciones facilitadas por la Dirección de Tributos ante el órgano jurisdiccional remitente, el cálculo del importe de la garantía establecida en el artículo 4c de la Ley del IVA se efectúa siempre automáticamente, mediante un sistema informático, sin que sea posible adaptar dicho importe. La Dirección de Tributos alegó que, en consecuencia, cada solicitud es tratada individual y objetivamente.

10 BB construct impugna, ante el órgano jurisdiccional remitente, el importe de la garantía objeto del litigio principal, por considerar que es desproporcionado en relación con su volumen de negocios, hasta el punto de que vulnera la libertad de empresa. Alega que esa garantía se asemeja a una sanción de carácter retroactivo, fundada en hechos pasados.

11 A la vista de estas alegaciones, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de la garantía de que se trata con el Derecho de la Unión.

12 Este órgano jurisdiccional señala, en particular, que el sistema establecido por el legislador eslovaco conduce a tratar de modo diferente al sujeto pasivo que incumple la obligación de registro a efectos del IVA, que se expone a sanciones que pueden llegar a ser de 20 000 euros, y al sujeto pasivo que cumple dicha obligación, que si se dan determinadas circunstancias debe constituir una garantía tributaria de un importe de entre 1 000 y 500 000 euros. Observa, además, que los solicitantes que tengan deudas que no sean de naturaleza tributaria no están sujetos a tal obligación de garantía.

13 Asimismo, dicho órgano jurisdiccional destaca que, dada la magnitud del importe de la garantía en relación con la capacidad financiera de la sociedad de que se trata, cabe preguntarse si tal garantía no constituye una sanción tributaria indirecta en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

14 En estas circunstancias, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede considerarse conforme con el objetivo del artículo 273 de la Directiva [IVA], es decir, a la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, un procedimiento administrativo nacional en el que el hecho de que el actual administrador de una persona jurídica haya sido administrador de otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias se contempla, con arreglo a la normativa nacional, como un motivo para exigir la constitución de una garantía tributaria por un importe de hasta 500 000 [euros]?

2) ¿Puede considerarse que dicha garantía tributaria, cuyo importe puede ser de hasta 500 000 [euros], como es el caso de la exigida en el procedimiento principal, vulnera la libertad de empresa reconocida por el artículo 16 de la Carta y provoca indirectamente la declaración de concurso del sujeto pasivo, es discriminatoria en el sentido del artículo 21, apartado 1, de la [Carta] y viola el principio de *non bis in idem* en el ámbito de la recaudación del IVA y el principio de irretroactividad contemplado en el artículo 49, apartados 1 y 3, de la [Carta]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

15 El Gobierno eslovaco y la Dirección de Tributos consideran que las cuestiones planteadas no guardan relación con el litigio principal. Señalan, en esencia, que el órgano jurisdiccional remitente conoce de un recurso de casación en cuyo marco está llamado a pronunciarse, no sobre la legalidad material de

la garantía objeto de dichas cuestiones, sino únicamente sobre los aspectos formales, vinculados a la motivación. El Gobierno eslovaco sostiene que, en consecuencia, dichas cuestiones carecen de pertinencia y son de carácter hipotético, por lo que resultan inadmisibles.

16 A este respecto, se ha de recordar que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo está justificada cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de carácter hipotético o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-105/14, EU:C:2015:555, apartado 30 y jurisprudencia citada).

17 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente ha precisado que la legalidad del procedimiento que condujo a que se impusiera la garantía objeto del litigio principal depende de las respuestas que se den a las cuestiones planteadas.

18 En tales circunstancias, no resulta manifiesto que dichas cuestiones sean de carácter hipotético o no guarden relación con la realidad o el objeto del litigio principal. Por tanto, las cuestiones planteadas son admisibles.

Sobre el fondo

19 Mediante las dos cuestiones planteadas, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA, el artículo 16, el artículo 21, apartado 1, y el artículo 49, apartados 1 y 3, de la Carta o el principio *non bis in idem*, consagrado en el artículo 50 de la Carta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que en el momento del registro a efectos del IVA de un sujeto pasivo cuyo administrador haya sido administrador o socio de otra persona jurídica que haya incumplido sus obligaciones tributarias, la Administración tributaria imponga a ese sujeto pasivo la obligación de constituir una garantía por un importe que puede llegar a ser de 500 000 euros.

20 A este respecto, debe recordarse en primer lugar que el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA precisa que los Estados miembros pueden adoptar las medidas necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA 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 obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

21 El Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 273 de la Directiva del IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 43 y jurisprudencia citada).

22 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia resulta que el dispositivo legal en cuestión en el litigio principal se estableció en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA con el fin de garantizar la correcta recaudación de este impuesto y de prevenir el fraude fiscal. A través de él, la Dirección de Tributos puede exigir a un nuevo sujeto pasivo que presente un riesgo de impago de impuestos en razón de su vínculo con otra

persona jurídica que no esté al corriente en el pago de sus impuestos, la constitución de una garantía durante un período de doce meses. El importe de esta garantía se determina mediante un sistema informático y está comprendido en una horquilla de entre 1 000 y 500 000 euros.

23 De ello resulta que dicho dispositivo legal persigue alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva del IVA y parece adecuado a tales efectos, siempre que exista un riesgo real de impago de impuestos.

24 No obstante, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del referido artículo 273, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 49 y jurisprudencia citada y de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 44 y jurisprudencia citada).

25 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la compatibilidad de la aplicación de este dispositivo legal con las exigencias mencionadas en el apartado 24 de la presente sentencia, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal. No obstante, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, éste puede proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 46).

26 En primer lugar, en relación con el principio de proporcionalidad, ha de señalarse, por una parte, que, a efectos de la aplicación del dispositivo legal mencionado, el riesgo de impago se calcula mediante un sistema informático que genera de manera automática el importe de la garantía solicitada al sujeto pasivo, sin que éste parezca tener la posibilidad de conocer los datos utilizados por la Administración tributaria para efectuar dicho cálculo y sin que sea posible adaptar el importe en función de la información que él pueda facilitar.

27 La obligación de constituir una garantía en tales circunstancias podría conducir a que en algunos casos se produjera un resultado que fuese más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal (véase, por analogía, la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, apartado 24 y jurisprudencia citada).

28 Por otra parte, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que el importe de la garantía exigida puede llegar a ser, como ocurre en el litigio principal, de 500 000 euros, que es el importe máximo previsto. A este respecto, cabe destacar que el principio de proporcionalidad exige que el importe de la garantía guarde relación con el riesgo de impago en el futuro y el importe de las deudas tributarias anteriores. También se debe tomar en consideración tanto el papel que asuma el socio o administrador de la persona jurídica que no esté al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en la constitución y la gestión de la persona jurídica a la que se exige la garantía, como el que tuvo en la constitución y la gestión de la persona jurídica anterior de la que fue socio o administrador.

29 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, principio en virtud del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato, hay que señalar que los sujetos pasivos que no cumplan sus obligaciones fiscales, en particular, las relativas al registro, no se hallan en una situación comparable a la de aquellos sujetos pasivos que las cumplen (véase, por analogía, la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 49). Por tanto, el principio de neutralidad fiscal no puede interpretarse en el sentido de que se opone a la exigencia de constitución de una garantía, como la que es objeto del litigio principal.

30 Cabe observar, en segundo término, que el órgano jurisdiccional remitente también pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación que debe hacerse, en circunstancias como las del asunto principal, del artículo 49, apartados 1 y 3, de la Carta, del principio *non bis in idem*, consagrado en su artículo 50, del concepto de libertad de empresa, contemplado en su artículo 16, y del principio de igualdad de trato, consagrado en su artículo 21.

31 A este respecto, ha de recordarse que el artículo 49 de la Carta consagra los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas, según los cuales, sustancialmente, nadie puede ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional y que, de conformidad con el principio *non bis in idem*, enunciado en el artículo 50 de la Carta, nadie puede ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley. La aplicación de este principio supone que las medidas que ya hayan sido adoptadas contra una persona mediante una decisión irrecurrible tengan carácter penal (sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 33).

32 Ahora bien, la exigencia de constituir una garantía, como la controvertida en el presente asunto, no responde a una finalidad sancionadora, habida cuenta de que es pacífico que la persona jurídica que solicita el registro no ha cometido ninguna infracción y que el objetivo de la disposición de que se trata es garantizar la correcta recaudación del IVA en el futuro. El mero hecho, puesto de relieve por el órgano jurisdiccional remitente, de que en razón de su importe dicha garantía pueda representar una carga muy pesada para una persona jurídica de nueva constitución, no permite establecer que en este caso dicha garantía sea una sanción penal a efectos de la aplicación de los artículos 49 y 50 de la Carta.

33 Por consiguiente, a semejanza de la Dirección de Tributos, el Gobierno eslovaco y la Comisión Europea, procede considerar que los artículos 49 y 50 de la Carta no son aplicables en el litigio principal.

34 En relación con la libertad de empresa, debe recordarse que el artículo 16 de la Carta reconoce esta libertad de conformidad con el Derecho de la Unión y de las legislaciones y las prácticas nacionales.

35 La protección conferida por el citado artículo 16 implica la libertad para ejercer una actividad económica o mercantil, la libertad contractual y la libre competencia (sentencia de 22 de enero de 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, apartado 42).

36 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la libertad de empresa no constituye una prerrogativa absoluta. Puede estar sometida a un amplio abanico de intervenciones del poder público que establezcan limitaciones al ejercicio de la actividad económica en aras del interés general (sentencia de 17 de octubre de 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, apartado 28; véase también, en este sentido, la sentencia de 22 de enero de 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, apartados 45 y 46).

37 De conformidad con el artículo 52, apartado 1, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de la libertad de empresa debe ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dicha libertad y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

38 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que la exigencia de constituir la garantía objeto del litigio principal hace pesar sobre el sujeto pasivo una obligación que restringe la libre utilización de los recursos económicos a su disposición y, por tanto, constituye una vulneración de su libertad de empresa.

39 Es pacífico que esa garantía está prevista en la Ley del IVA y que está justificada por los objetivos legítimos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude fiscal.

40 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente precisa que dicha garantía asciende a 500 000 euros y que, habida cuenta de tal importe, existe el riesgo de que BB construct se vea obligada a declararse en situación de concurso.

41 Pues bien, procede considerar que la constitución de una garantía, dada la magnitud de su importe, privaría sin justificación a la sociedad de que se trata de sus recursos desde el momento de su creación y le impediría ejercer sus actividades económicas, por lo que mermaría de forma manifiestamente desproporcionada la libertad de empresa.

42 En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, en consideración a lo expuesto en los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, si en las circunstancias del litigio principal la constitución de una garantía de 500 000 euros va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal.

43 En relación con el principio de igualdad de trato, cabe señalar que este principio exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado. Los elementos que caracterizan distintas situaciones y, de este modo, su carácter comparable, deben apreciarse, en particular, a la luz del objeto y la finalidad de las disposiciones de que se trate, entendiéndose que a tal efecto deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito en el que se inscribe el acto cuestión (sentencias de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartados 23 y 26, y de 7 de marzo de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, apartado 41 y 42).

44 En el caso que nos ocupa, como se ha indicado en el apartado 22 de la presente sentencia, la medida nacional objeto del litigio principal está destinada a garantizar la correcta recaudación del IVA y a prevenir el fraude fiscal mediante el establecimiento de una garantía de un importe mínimo de 1 000 euros a cargo de los sujetos pasivos obligados al registro a efectos del IVA, en el supuesto de que un administrador o un socio haya sido administrador o socio de otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de los impuestos en la fecha de cese en sus actividades.

45 Con el fin de alcanzar tales objetivos, el dispositivo legal objeto del litigio principal establece la posibilidad de imponer a los nuevos sujetos pasivos la obligación de constituir una garantía si presentan un riesgo de impago de impuestos en razón de sus vínculos con otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de impuestos.

46 Así pues, procede considerar que estos sujetos pasivos se encuentran en una situación distinta de la de los sujetos pasivos que tengan deudas no tributarias o que mantengan vínculos con personas jurídicas que tengan deudas no tributarias, por lo que pueden ser tratados de modo diferente.

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas del siguiente modo:

– El artículo 273 de la Directiva IVA y el artículo 16 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que en el momento del registro a efectos del IVA de un sujeto pasivo, cuyo administrador haya sido administrador o socio de otra persona jurídica que haya incumplido sus obligaciones tributarias, la Administración tributaria imponga a ese sujeto pasivo la obligación de constituir una garantía por un importe que puede llegar a ser de 500 000 euros, siempre que la garantía exigida a dicho sujeto pasivo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos contemplados en el referido artículo, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

– El principio de igualdad de trato debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la Administración tributaria exija a un nuevo sujeto pasivo la constitución de tal garantía en el momento de su registro a efectos del IVA, en razón de sus vínculos con otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de impuestos.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Novena) declara:

1) El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que en el momento del registro a efectos del IVA de un sujeto pasivo, cuyo administrador haya sido administrador o socio de otra persona jurídica que haya incumplido sus obligaciones tributarias, la Administración tributaria imponga a ese sujeto pasivo la obligación de constituir una garantía por un importe que puede llegar a ser de 500 000 euros, siempre que la garantía exigida a dicho sujeto pasivo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos contemplados en el referido artículo, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

2) El principio de igualdad de trato debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la Administración tributaria exija a un nuevo sujeto pasivo la constitución de tal garantía en el momento de su registro a efectos del IVA, en razón de sus vínculos con otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de impuestos.

Firmas