CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JÁN MAZÁK
presentadas el 26 de febrero de 2008 [1]

1. La presente remisión prejudicial del Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal regional de lo contencioso-administrativo de Wroclaw) (Polonia), solicita la interpretación del artículo 5 CE, párrafo tercero, en relación con el artículo 2 de la Primera Directiva del IVA [2] así como con los artículos 18, apartado 4, y 27, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA. [3]

2. En particular, el tribunal remitente duda de la compatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones de Derecho polaco que establecen un plazo para la devolución de las cuotas del IVA pagadas en exceso sobre las debidas (en lo sucesivo, «excedente del IVA») mediante ingreso en la cuenta bancaria de los contribuyentes de la UE sujetos al IVA, [4] durante los primeros doce meses a partir de su registro, y los requisitos aplicables para el acortamiento de ese plazo.

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 1) (en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

3 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

4 — Es decir, los sujetos pasivos que han notificado a la autoridad fiscal su intención de realizar su primera entrega de bienes o prestación de servicios intracomunitarios o su primera adquisición intracomunitaria. Véase más adelante lo referido a las disposiciones de la legislación polaca que regulan la exigencia de registro en esas circunstancias.

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

3. El párrafo tercero del artículo 5 CE dispone que «ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado».

4. El artículo 2 de la Primera Directiva prevé lo siguiente:

«El principio del sistema común de [IVA] consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el [IVA], liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa

deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el [IVA] que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común [IVA] se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

5. El artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

[…]»

6. Por último, a tenor del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

B. *Derecho nacional*

7. Conforme al artículo 87 de la Ustawa o podatku od towarów i usług de 11 de marzo de 2004 (Ley del impuesto sobre bienes y servicios),[5] según su versión aplicable en el asunto del que conoce el Tribunal remitente (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«1. Cuando el importe de las cuotas soportadas del impuesto deducibles durante determinado período impositivo sea superior al de las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esa diferencia de las cuotas devengadas en los períodos sucesivos o a la devolución de dicha diferencia mediante ingreso en su cuenta bancaria.

2. La diferencia de cuotas pagadas en exceso se devolverá en un plazo de 60 días a partir de la fecha de presentación de la liquidación por el sujeto pasivo.

Cuando la procedencia de la devolución requiera una verificación adicional, la autoridad fiscal podrá ampliar ese plazo hasta que termine la verificación necesaria. Si ésta pone de manifiesto que la devolución indicada en la frase anterior está justificada, la autoridad fiscal abonará al sujeto pasivo el importe debido más intereses de cuantía equivalente al interés que habría debido pagar el sujeto pasivo en caso de concesión de aplazamiento del pago o en caso de que se permita el fraccionamiento del pago.

5 — Dziennik Ustaw (Gaceta Legislativa) nº 54, referencia 535.

3. Cuando la diferencia de cuotas a devolver exceda del importe de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que el sujeto pasivo considere parte de sus activos fijos amortizables, de sus activos intangibles y de sus activos según su calificación legal en virtud de las disposiciones en materia de impuesto sobre la renta […] incrementados con el 22 % del volumen de negocios del sujeto pasivo gravado a tipos inferiores a los que especifica el artículo 41, apartado 1, y con el volumen de negocios derivado de entregas de bienes o de prestaciones de servicios contemplados en el artículo 86, apartado 8, punto 1, dicha diferencia será objeto de devolución en un plazo de 180 días a partir de la fecha de presentación de la liquidación tributaria.

3a. El volumen de negocios mencionado en el apartado 3 incluirá el volumen de negocios derivado del cobro de deudas comerciales, respecto a las cuales el impuesto se devenga de conformidad con los artículos 19, apartado 12, o 20, apartado 3, siempre que se constituya una garantía a favor de la autoridad fiscal, de importe correspondiente a la deuda tributaria que sería exigible si el volumen de negocios tuviera relación con una entrega de bienes en el territorio del país, hasta que se presenten los documentos que confirmen la exportación de bienes o una entrega intracomunitaria de bienes que originan la deuda comercial relevante […].»

8. El artículo 97 de la Ley del IVA establece:

«1. Antes de llevar a cabo la primera entrega o prestación intracomunitaria o la primera adquisición intracomunitaria, los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 15, que están obligados a registrarse como contribuyentes en calidad de operadores activos sujetos al IVA, deberán notificar a la autoridad fiscal su intención de ejercer tales actividades, presentando la solicitud de registro prevista por el artículo 96.

[…]

5. En el caso de sujetos pasivos que inicien las actividades previstas en el artículo 5, así como en el de sujetos pasivos que hayan iniciado el ejercicio de estas actividades menos de doce meses antes de presentar la solicitud prevista en el apartado 1 y que hayan sido registrados como contribuyentes comunitarios sujetos al IVA, [6] el plazo para devolver la diferencia de cuotas tributarias indicado en el artículo 87, apartados 2 y 4 a 6, se ampliará a 180 días. [7]

[…]

7. Las disposiciones del apartado 5 no se aplicarán si el sujeto pasivo constituye a favor de la autoridad fiscal una garantía en forma de i) fianza en metálico, ii) garantía real o iii) aval bancario por importe de 250.000 PLN, denominada en lo sucesivo “garantía”.»

6 — Denominados en adelante «nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA».

7 — Las frases segunda y tercera del artículo 87, apartado 2, que se aplican a los casos en los que es precisa la verificación adicional, son de aplicación *mutatis mutandis*.

II. Antecedentes de hecho y de procedimiento y cuestiones planteadas para su resolución prejudicial

9. La demandante, Sra. Alicja Sosnowska, indicó en la declaración «IVA-7» de enero de 2006 un excedente del IVA por importe de 44.782 PLN. Invocando, entre otros fundamentos, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, solicitó a la Administración Tributaria de Swidnica la devolución de dicho excedente del IVA en el plazo de 60 días desde la fecha de presentación de la declaración.

10. Sin embargo, la autoridad tributaria de Swidnica denegó la devolución en virtud de los artículos 87, apartados 1 y 2, y 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA. Al motivar su decisión, la autoridad fiscal indicó que la demandante no cumplía los requisitos enunciados en la Ley del IVA para la devolución de la diferencia de cuotas del IVA mediante ingreso en una cuenta bancaria en un plazo de 60 días, ya que había omitido constituir una fianza en metálico, una garantía real o un aval bancario a favor de la autoridad fiscal por importe de 250.000 PLN (aproximadamente 62.000 EUR).

11. La demandante interpuso una reclamación administrativa contra la citada decisión ante el Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Director de la Administración Tributaria de Wroclaw, Delegación de Walbrzych, en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), que confirmó la decisión impugnada. Como consecuencia, la demandante ejerció una acción contra la decisión de la Administración Tributaria ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny de Wroclaw.

12. El tribunal remitente duda sobre la compatibilidad de las disposiciones nacionales controvertidas con el Derecho comunitario, y en esas circunstancias ha decidido suspender el procedimiento y remitir las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia para su resolución prejudicial:

«1) El artículo 5 CE, apartado 3, en relación con el artículo 2 de la [Primera Directiva del IVA] y con el artículo 18, apartado 4, de la [Sexta Directiva del IVA], ¿faculta a un Estado miembro para establecer en la normativa nacional relativa al impuesto sobre los bienes y servicios disposiciones como las contenidas en el artículo 97, apartados 5 y 7, de la [Ley del IVA]?

2) ¿O bien debe considerarse que las disposiciones que figuran en el artículo 97, apartados 5 y 7, de la [Ley del IVA] pueden clasificarse entre las medidas especiales previstas en el artículo 27, apartado 1, de la [Sexta Directiva del IVA] cuyo objetivo es evitar determinados fraudes o evasiones fiscales?»

13. El Gobierno polaco y la Comisión han presentado observaciones escritas, e informaron en la vista celebrada el 22 de noviembre de 2007. La demandante no expuso alegaciones propias sino que se remitió de forma general al criterio del tribunal remitente tal como se expone en la resolución de remisión, que dice compartir.

III. Apreciación

A. *Primera cuestión*

14. Aun cuando en su primera cuestión el tribunal nacional pregunta si el artículo 5 CE, apartado 3, en relación con el artículo 2 de la Primera Directiva y con el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, faculta a un Estado miembro para establecer en la normativa nacional relativa al IVA reglas como las contenidas en el artículo 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA, entiendo la cuestión en el sentido de que pregunta en realidad si las reglas polacas sobre la devolución de las cuotas del IVA pagadas en exceso —las cuales, en sustancia, alargan de 60 a 180 días el plazo para esa devolución respecto a los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA, a menos que constituyan una garantía por importe de 250.000 PLN— son compatibles con el Derecho comunitario, en particular con el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

15. Ante todo, debe observarse que la Sexta Directiva no especifica las modalidades concretas conforme a las que los Estados miembros tiene que devolver el excedente del IVA mediante ingreso en una cuenta del sujeto pasivo.

16. No obstante, recuérdese que, al ejercer las facultades que les atribuyen las directivas comunitarias, los Estados miembros tienen que tener en cuenta en todo caso los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, como el principio de proporcionalidad. Además, en la interpretación y la aplicación de la Sexta Directiva se ha de tener presente el principio de neutralidad fiscal que la sustenta.

17. En relación con ello, si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros disponen de cierto margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, dado que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA. [8]

18. El Tribunal de Justicia ha declarado que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo. [9]

8 — Véase la sentencia de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00, Rec. p. I-8195), apartados 32 y 33.

9 — *Ibidem,* apartado 34.

19. En este sentido debe señalarse que el Gobierno polaco alega que las medidas nacionales controvertidas son necesarias para evitar fraudes o evasiones fiscales. Al respecto, considero que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal es un objetivo justificado. [10] Ciertamente los Estados miembros tienen un interés legítimo en tomar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros, y el Tribunal de Justicia ha declarado que «la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva». [11]

20. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia. [12]

21. En cuanto a si las disposiciones nacionales controvertidas en el presente asunto sobre la devolución del excedente del IVA se atienen a esos requisitos, debe observarse en primer lugar que el derecho en sí del sujeto pasivo a la devolución íntegra del excedente del IVA no resulta afectado. Además, en el caso del litigio principal, la recuperación del excedente también podía realizarse mediante su deducción en el siguiente período impositivo. [13] Por tanto, lo debatido en el presente asunto son los procedimientos que regulan el derecho a la devolución.

22. Con sujeción al artículo 87, apartados 3 y 3a, de la Ley del IVA, la devolución del excedente del IVA debe abonarse en la cuenta bancaria del sujeto pasivo en un plazo de 60 días. Por ser un nuevo contribuyente de la UE sujeto al IVA, la demandante tiene derecho a la devolución del excedente del IVA en un plazo de 180 días. No obstante, si se presta una garantía a favor de la auto-

10 — Véanse al respecto las conclusiones del Abogado General Fennelly en los asuntos Molenheide y otros (sentencia de 18 de diciembre de 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), puntos 37 a 39.

11 — Véanse las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 71 y la jurisprudencia allí citada; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 54; y de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337), apartado 76. Véanse también las conclusiones del Abogado General Cosmas en los asuntos Ampafrance y Sanofi (sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013), puntos 70 y 72; la sentencia Molenheide y otros, citada en la nota 10, apartado 47; y las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en los asuntos Optigen y otros (sentencia de 12 de enero de 2006, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), punto 43.

12 — Véase la sentencia Molenheide y otros, citada en la nota 10, apartados 46 y 47. Véase también como ejemplo en relación con el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva la sentencia Halifax y otros, citada ven la nota 11, apartado 92 y la jurisprudencia allí citada. Sobre la prevención del fraude, véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, Rec. p. I-7861), apartado 26, y también las conclusiones del Abogado General Cosmas en el asunto Grandes sources d'eaux minérales françaises (sentencia de 11 de junio de 1998, C-361/96, Rec. p. I-3495), punto 14.

13 — En el presente asunto, la demandante solicitó conforme a la Ley polaca que el excedente del IVA fuera ingresado en su cuenta corriente (lo que se denomina devolución directa). A la otra opción, la de deducir el excedente en el siguiente período impositivo, se alude como devolución indirecta.

ridad fiscal por importe de 250.000 PLN, ese último plazo puede reducirse a 60 días. [14]

23. Quiero señalar que, en contra de lo parecen apuntar las partes, no considero determinante en el presente contexto cuál de los dos plazos para la devolución del excedente del IVA —es decir, 60 y 180 días— debe calificarse como el plazo «básico». Antes bien, lo que a mi juicio debe apreciarse es la legislación polaca controvertida como un todo, con especial atención a (la ampliación del) plazo aplicable a los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA.

24. En mi opinión, la legislación controvertida no se ajusta a los requisitos aplicables a las devoluciones del excedente del IVA según quedan expuestos.

25. En primer lugar, hay que señalar que el plazo de 60 días se amplía (automáticamente) a 180 días para todos los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA, a menos que constituyan una garantía a favor de la autoridad fiscal. De tal forma, las medidas nacionales controvertidas imponen un plazo de 180 días de modo uniforme y absoluto, sin establecer diferenciación alguna respecto al plazo entre las varias categorías de sujetos pasivos dentro del «subsistema» de los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA. Se presume así con carácter general y sin base objetiva alguna que la actividad de esos sujetos pasivos puede dirigirse a perjudicar los intereses de la Hacienda Pública. [15]

26. En segundo lugar, también coincido con el tribunal remitente en que, toda vez que el plazo de 180 días —durante el cual el ejercicio por el sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA queda suspendido *de facto*— es: i) seis veces más largo que: el período de liquidación del IVA aplicable (un mes), y ii) tres veces más largo que el período básico para el examen de cuestiones especialmente complejas (dos meses), [16] puede considerarse por tanto que aquel plazo es irrazonable. El importe de la garantía que pretende proteger los intereses de la Hacienda Pública es de aproximadamente 62.000 EUR, que representa cien veces la renta mensual media en la economía polaca.

27. Además, en lo que se refiere al contexto en el que un nuevo contribuyente de la UE sujeto al IVA tiene que constituir tal garantía para beneficiarse del plazo de 60 días,

14 — La garantía no es un requisito para obtener la devolución del excedente del IVA. Es más bien un requisito para poder beneficiarse de un plazo inferior a 180 días. Transcurrido un período de 12 meses durante el que el sujeto pasivo haya presentado una declaración tributaria y haya pagado todos los tributos en el plazo debido, incluido el impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede solicitar la cancelación o la devolución de la garantía.

15 — Como el tribunal remitente señala acertadamente, el hecho de que el plazo de 180 días incluya a todos los contribuyentes de la UE sujetos al IVA (durante sus primeros 12 meses) en la categoría de personas cuya actividad constituye una amenaza para los intereses de la Hacienda Pública es un criterio de automatismo excesivo, dado que las disposiciones nacionales relevantes no tienen en cuenta las circunstancias cuya concurrencia podría justificar la apreciación objetiva de que la actividad de esos sujetos pasivos puede estar dirigida a perjudicar los intereses de la Hacienda Pública. Tal apreciación justificaría la penalización o el trato menos favorable de sujetos pasivos «deshonestos» en relación no sólo con las personas que han ejercido actividades sujetas al IVA durante más de doce meses desde la fecha de su registro sino también con las personas que han liquidado debidamente el IVA durante el primer año de actividad.

16 — Establecido en el Código Tributario polaco. El Tribunal nacional se refiere al artículo 139, apartado 1, de la Ustawa Ordynacja Podatkowa (Ley por la que se establece el Código Tributario) de 29 de agosto de 1997.

precisamente en ese momento un empresario está iniciando su actividad y, como la práctica muestra, ello lleva consigo un gasto de inversión sustancial y a menudo ese contribuyente aún no estará operando a escala amplia. Por tanto, la necesidad de esperar 180 días para obtener la devolución del excedente del IVA y/o la imposibilidad de disponer de 250.000 PLN puede tener repercusiones considerables en los resultados económicos del sujeto pasivo. [17] Además, una sociedad polaca de mayor dimensión podría conseguir acceder al mercado comunitario con mucha más facilidad que un pequeño empresario polaco (de hecho, tal importe puede incluso constituir un obstáculo insalvable para el último).

28. En realidad, la exigencia de una garantía por importe de 250.000 PLN y la opción alternativa de percibir la devolución del excedente de IVA sólo al cabo de 180 días puede representar efectivamente en la práctica un obstáculo para las pequeñas y medias empresas que desean operar en el mercado comunitario. En cualquier caso, concuerdo con la Comisión en que la exigencia automática de un importe fijo de 250.000 PLN [18] a todos los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA para que puedan disfrutar del plazo de 60 días parece, como regla general, ir más lejos de lo necesario para prevenir el fraude y proteger los intereses de la Hacienda Pública.

29. En cuanto al argumento de que el plazo de 180 días (o alternativamente la constitución de la garantía) son necesarios para verificar las operaciones intracomunitarias, [19] ante todo, el Gobierno polaco no ha explicado apropiadamente por qué, como regla, necesita disponer de 180 días. Incluso si, como aduce, el tiempo que tardaron otros Estados miembros en responder a las autoridades polacas excedió de tres meses en el 60 % de los casos, no se desprende automáticamente sin embargo que 180 días (es decir, seis meses completos) sea el plazo menos gravoso que se puede imponer a fin de evitar fraudes o evasiones fiscales.

30. Puede recordarse que las autoridades de los Estados miembros disponen de instrumentos comunitarios de cooperación y asistencia administrativa adoptados para permitir la correcta liquidación del IVA y evitar el fraude y la evasión en esa materia, como las medidas previstas por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo [20] y por el Reglamento (CE) nº 1925/2004 de la Comisión. [21]

31. Además, empleando por analogía el argumento propuesto por la Abogado General en el asunto N, coincido en que, aunque en la práctica los diversos instrumentos de cooperación de los que disponen

17 — Pues es evidente que tal importe constituye sin duda una carga financiera.

18 — Ya que las autoridades fiscales no pueden adaptar el importe de la garantía a un caso específico.

19 — El Gobierno polaco alega que el plazo de 180 días es preciso por la necesidad de verificar las operaciones intracomunitarias, entre otros elementos en el marco del sistema VIES (intercambio de información sobre el IVA), que según afirma requiere cierto tiempo.

20 — Reglamento de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1).

21 — Reglamento de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (CE) nº 1798/2003 (DO L 331, p. 13). Véase al respecto la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rec. p. I-5655), apartado 48.

los Estados miembros pueden no funcionar de un modo eficaz y satisfactorio, los Estados miembros no están facultados para invocar las deficiencias en la cooperación entre sus administraciones tributarias con objeto de justificar restricciones de un principio tan fundamental del sistema común del IVA como es el derecho de deducción. [22]

32. En cualquier caso, lo que es de la mayor importancia, se pone de manifiesto que dicha necesidad —disponer de tiempo suficiente para la verificación— ya se toma en cuenta en las disposiciones del artículo 87, apartados 2 y 3, y las del artículo 97, apartado 5, de la Ley del IVA. [23] Por tanto, los argumentos del Gobierno polaco a favor del plazo de 180 días (o su alternativa, la constitución de una garantía) no son particularmente convincentes.

33. En tales circunstancias, aunque en principio nada impide a los Estados miembros adoptar medidas cautelares destinadas a cerciorarse de la veracidad del aparente excedente de las deducciones derivado de la correspondiente declaración presentada por el sujeto pasivo, las medidas nacionales controvertidas son a mi juicio desproporcionadas dado que imponen a los nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA una carga particularmente gravosa. Esas medidas no permiten que dichos contribuyentes perciban su crédito íntegro en condiciones adecuadas, en especial, dentro de un plazo razonable.

34. A mi parecer, los Estados miembros no deben estar facultados para protegerse a sí mismos del fraude y la evasión fiscal haciendo que todos, o unos pocos nuevos contribuyentes de la UE sujetos al IVA soporten la carga de este impuesto. Si los plazos son excesivamente largos, ello implica que algunos sujetos pasivos soportan, aunque sólo sea en parte, la carga del IVA, lo que pone en peligro la neutralidad del sistema. En lugar de ello, debe ser ante todo el Estado quien soporte: i) la responsabilidad de la gestión de su sistema fiscal, incluida la prevención del fraude y de la evasión, así como ii) los riesgos inherentes.

35. Quiero añadir que, si bien «no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse», [24] con seguridad deben existir medios menos gravosos y restrictivos para proteger los intereses de la Hacienda Pública. Por ejemplo, sería posible que el importe de la garantía sea proporcionado al excedente del IVA que ha de devolverse [25]

22 — Aunque la Abogado General Kokott se sirve de ese argumento en relación con restricciones a las libertades fundamentales. Véanse sus conclusiones en el asunto N (sentencia de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, Rec. p. I-7409), punto 114.

23 — A saber, cuando los motivos de la devolución exigen una verificación adicional. No se fijan plazos máximos para ésta. Cuando finalmente se determina que la devolución está justificada, las autoridades tributarias tienen que pagar al sujeto pasivo el importe debido con intereses.

24 — Véase la sentencia Ampafrance y Sanofi, citada en la nota 11, apartado 62.

25 — Lo que al parecer había sido originalmente previsto en cuanto a la garantía en una reciente propuesta de modificación de la Ley polaca del IVA. Esas consideraciones (que la garantía sea proporcionada al excedente del IVA) me vienen a la mente a la luz, no precisamente en último lugar, del hecho de que el importe de la garantía (actualmente) no corresponde de modo alguno al riesgo efectivo o real en que incurre la Hacienda Pública frente a un nuevo contribuyente de la UE sujeto al IVA. Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis (C-262/99, Rec. p. I-5547), apartado 69. Cabe añadir que actualmente se requiere de hecho una garantía de 250.000 PLN incluso en caso de una entrega o prestación intracomunitaria de un valor ínfimo. Eso aparte, en el presente caso el importe de la garantía es cuatro veces mayor que el excedente del IVA declarado a devolver por la demandante.

o que el importe de la garantía dependa de la dimensión económica y/o de la capacidad para el pago de la actividad empresarial del sujeto pasivo, que podría deducirse, se supone, de su declaración impositiva. En lugar de esto, alternativamente, cabría aplicar determinados importes máximos.

36. Como conclusión, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva se opone en principio a medidas nacionales como las controvertidas en el litigio principal que son desproporcionadas y que como tales obstaculizan la aplicación de principios fundamentales del sistema común del IVA, en particular el derecho de deducción.

37. A la luz de las anteriores consideraciones, incumbe al Tribunal nacional determinar y verificar —teniendo en cuenta todas las circunstancias relevantes del asunto del que conoce— si las medidas nacionales controvertidas son compatibles con los principios de neutralidad y de proporcionalidad, dejando de aplicar si es necesario toda disposición contraria del Derecho nacional. [26]

26 — Respecto a la cuestión de la inaplicación, véase la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Rec. p. I-12311), apartado 28, que remite a la sentencia de 4 de febrero de 1988, Murphy y otros (157/86, Rec. p. 673), apartado 11, y la sentencia de 11 de enero de 2007, ITC (C-208/05, Rec. p. I-181), apartados 68 y 69.

B. *Segunda cuestión*

38. Mediante su segunda cuestión el Tribunal nacional pregunta si las medidas nacionales controvertidas pueden no obstante considerarse constitutivas de medidas especiales para evitar determinados fraudes o evasiones fiscales conforme al artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

39. A mi juicio basta una breve respuesta a la segunda cuestión. Con independencia de si las medidas nacionales controvertidas constituyen de hecho, o no, medidas especiales de esa clase, no pueden considerarse como tales, por la sencilla razón de que —como resulta de los documentos obrantes en autos e indirectamente de los argumentos expuestos por el Gobierno polaco— [27] la República de Polonia no ha hecho uso del procedimiento formal que establece expresamente el artículo 27 de la Sexta Directiva ni ha obtenido la autorización prevista en el artículo 27, apartado 1. [28]

27 — En los cuales mantiene que las medidas controvertidas no pueden considerarse «medidas especiales» en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que éste no regula cuestiones relativas a los plazos y los procedimientos aplicables a la devolución del excedente del IVA. Esas son cuestiones propias de la competencia de los Estados miembros.

28 — Véanse la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 22; las conclusiones del Abogado General Slynn en los asuntos Jeunehomme y EGI (sentencia de 14 de julio de 1988, 123/87 y 330/87, Rec. pp. 4517 y ss., especialmente p. 4535); la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 37; y la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartados 33 a 35. Véase también la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (C-324/92, Rec. p. 1861).

IV. Conclusión

40. Opino por consiguiente que el Tribunal de Justicia debe responder como sigue a las cuestiones planteadas por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu:

«1) El artículo 18, apartado 4, 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, se opone en principio a medidas nacionales como las controvertidas en el litigio principal que son desproporcionadas y que como tales obstaculizan la aplicación de principios fundamentales del sistema común del IVA, en particular el derecho de deducción.

2) Las reglas establecidas en medidas nacionales como las controvertidas en el litigio principal no pueden considerarse constitutivas de medidas especiales para evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 77/388, cuando no se ha seguido el procedimiento formal que establece expresamente dicho artículo 27.»