

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 28 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-128/05

■ **Partes:** Comisión y República de Austria

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Empresas de transporte internacional de personas establecidas en otro Estado miembro – Volumen de negocios anual en Austria inferior o igual a 22.000 euros – Modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del IVA»

I. Comentario

El artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros aplicar un régimen especial para las pequeñas empresas, como excepción al régimen general establecido. Por ello, debe interpretarse estrictamente y sólo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo.

Concretamente, los Estados pueden «aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva». El Tribunal

trata de dilucidar si el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda austriaco se traduce en una desgravación fiscal y sólo se aplica a las pequeñas empresas. Pero pronto se comprueba que el concepto de «modalidades simplificadas» no puede incluir una ausencia total de liquidación e ingreso del IVA. A diferencia de lo que ocurre en los apartados 2 a 5 del mismo artículo 24, que sí mencionan expresamente la posibilidad de que los Estados miembros concedan una «franquicia del impuesto».

En el ámbito comunitario se ha discutido en el ECOFIN de comienzos de junio el llamado paquete IVA, compuesto por varias medidas que tratan de señalar el lugar donde gravar los servicios y suavizar la regulación aplicable en operaciones transfronterizas; así como simplificar las reglas para la devolución del IVA a sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio del Estado en cuestión, pero sí en otro Estado miembro.

El Consejo ha adoptado las siguientes conclusiones: "1. Merced a los sustanciales avances conseguidos, el Consejo llegó a un acuerdo político respecto a los diversos elementos del paquete IVA relativo a: el lugar de la prestación de servicios (excepto cf. 2); la miniventanilla única; la propuesta de Directiva sobre devolución; los diversos elementos de la cooperación administrativa" y "4. El Consejo confirma su intención de adoptar formalmente el paquete IVA antes del 31 de diciembre de 2007 con el fin de que pueda entrar en vigor el 1 de enero de 2010 a más tardar."

2. Antecedentes

Mediante sendos escritos de 13 de marzo de 2000 y 17 de octubre de 2003, respectivamente, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento y un escrito de requerimiento complementario a la República de Austria, en los que solicitaba a ésta que le presentara sus observaciones en un plazo de dos meses a partir de la fecha del último de tales escritos.

Tras haber llegado a su conocimiento la respuesta de la República de Austria al citado escrito, la Comisión emitió un dictamen motivado, el 9 de julio de 2004, en el cual instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en el dictamen en un plazo de dos meses a partir de su notificación. Las autoridades austriacas respondieron al referido dictamen motivado mediante escrito de 6 de septiembre de 2004.

Al considerar que dicha respuesta no era satisfactoria, la Comisión decidió interponer el presente recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, 6, 9, apartado 2, letra b), 17, 18 y 22, apartados 3 a 5, de la Sexta Directiva, al haber autorizado a personas sujetas al impuesto y no establecidas en Austria que efectúan transportes de personas a dicho Estado miembro, a no presentar declaración tributaria ni pagar la cuota

neta del IVA cuando el volumen anual de negocios que hayan realizado en dicho país sea inferior a 22.000 euros, por considerar que, en este caso, la cuota del IVA adeudado es igual a la del IVA deducible, y al haber supeditado la aplicación del régimen simplificado al requisito de no mencionar el referido impuesto en las facturas ni en los documentos que hagan sus veces.

4. Fallo

La República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18, apartados 1, letra a), y 2, y 22, apartados 3 a 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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, al haber autorizado a personas sujetas al impuesto sobre el valor añadido y no establecidas en Austria que efectúan transportes de personas en dicho Estado miembro, a no presentar declaración tributaria ni ingresar la cuota neta del impuesto sobre el valor añadido cuando el volumen de negocios anual que hayan realizado en dicho país sea inferior a 22.000 euros, por considerar que, en tales casos, la cuota del impuesto adeudado es igual a la del impuesto deducible, y al no haber supeditado la aplicación del régimen simplificado al requisito de no mencionar el citado impuesto en las facturas ni en los documentos que hagan sus veces.

5. Fundamentos de la sentencia

- 19 Por lo tanto, para apreciar la correcta fundamentación del recurso, debe comprobarse si puede considerarse que el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda que creó unas «modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del impuesto», en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva, se traduce en una desgravación fiscal y sólo se aplica a las «pequeñas empresas». Sobre este particular, basta que dicho régimen no cumpla uno de los citados criterios para que no sea de aplicación la referida disposición.
- 22 Con carácter preliminar, procede destacar que el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen especial para las pequeñas empresas, lo cual constituye una excepción al régimen general establecido por esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 34). De la misma forma que los demás regímenes especiales previstos en particular en los artículos 25 y 26 de ésta, el régimen previsto en dicho artículo 24 sólo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 35). Además, en virtud de una reiterada jurisprudencia, una excepción a una regla general debe ser objeto de interpretación estricta (sentencias de 18 de enero de 2001, Comisión/España, C-83/99, Rec. p. I-445, apartado 19, y de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 27).

- 25 Pues bien, el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros estarán facultados «para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva». Del tenor literal de esta disposición no se desprende que puedan eximir enteramente a las pequeñas empresas de su obligación de pagar el IVA, ya que las modalidades de imposición solamente pueden ser simplificadas, sin que se aluda a la posibilidad de suprimir enteramente la sujeción al IVA de las empresas de que se trata. Por otra parte, en el caso de una exención como la prevista en el Reglamento del Ministro de Hacienda, no se recauda el IVA, de forma que ya no se trata de «modalidades de ingreso», siquiera muy simplificadas, a las que, no obstante, hace referencia expresa la mencionada disposición. Además, los «regímenes de estimación objetiva» que se mencionan como ejemplos de modalidades simplificadas de liquidación son una manifestación del hecho de que, en el régimen previsto por la referida disposición, las empresas están efectivamente obligadas a pagar el IVA. Por tanto, el concepto de «modalidades simplificadas» no puede incluir una ausencia total de liquidación e ingreso del citado impuesto.
- 26 Esta interpretación se ve corroborada por los apartados 2 a 5 del artículo 24 de la Sexta Directiva, que mencionan expresamente la posibilidad de que los Estados miembros concedan una «franquicia del impuesto», siendo así que estos términos no figuran en el apartado 1 de este mismo artículo. El hecho de que no se mencionen dichos términos implica que las franquicias de impuestos no se hallan entre las modalidades simplificadas de liquidación que pueden aplicar los Estados miembros en virtud del citado apartado 1.

... ○ ...