

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 8 de marzo de 2012

Asunto: C524/10

Partes: *Comisión Europea contra República Portuguesa*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 296 a 298 – Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas – Porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero»

1. Comentario

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea clarifica en dicha sentencia la distinción entre un régimen de exención limitada en el IVA y la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. A partir de dicha distinción, considera que Portugal había incumplido las exigencias del Derecho de la Unión Europea relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido relativas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas –artículos 295 a 305 de la Directiva 2006/112/CE.

El régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas establece una compensación a favor de los agricultores sujetos pasivos del IVA cuya finalidad consiste en permitir la compensación a los mismos de la carga del IVA soportado en un entorno de simplificación del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del impuesto; de modo que la simplificación no puede justificar la aplicación de una compensación nula que sólo tiene cabida en la medida en que se demuestre que el IVA soportado por los agricultores sea insignificante. En caso contrario, la neutralidad del impuesto quedaría seriamente afectada, razón por la cual las excepciones a la aplicación del régimen general deben ser objeto de interpretación restrictiva.

2. Antecedentes

La Comisión decidió iniciar procedimiento por incumplimiento contra la República Portuguesa, por entender que el régimen previsto para los productores agrícolas que utilizaban sus propios recursos de mano de obra y de equipo vulneraba las exigencias de la Directiva del IVA relativas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

Conforme a la legislación portuguesa de IVA, artículo 9, número 33, del CIVA, estarán exentas del IVA «las entregas de bienes realizadas en el ámbito de las explotaciones enumeradas en el anexo A del presente Código, así como las prestaciones de servicios agrícolas definidas en el anexo B, cuando sean realizadas por un productor agrícola con carácter accesorio utilizando sus propios recursos de mano de obra y el equipo normal de su explotación agrícola o forestal». Los anexos A y B equivalen en lo esencial a los anexos VII y VIII de la Directiva IVA.

La Comisión alegaba que el objetivo de simplificación de obligaciones del IVA en el régimen general es uno de los objetivos junto con el de la compensación del IVA soportado, impidiendo de esta forma la formación del precio de los productos agrícolas con IVA oculto generando un efecto cascada. El régimen portugués no establecía dicha compensación a favor de los agricultores sometidos a dicho régimen. Consideraba asimismo que las alegaciones portuguesas no podían admitirse pues se basaban en una interpretación incorrecta de los trabajos preparatorios de la Sexta Directiva y en un alcance erróneo de la Directiva.

Portugal, en cambio, estimaba que el artículo 298 párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE permitía expresamente una compensación a tanto alzado de nivel cero, sin que la compensación tuviera que depender del importe del impuesto pagado por los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido, siendo los resultados compatibles con los objetivos de la Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El presente fallo tiene su origen en un recurso por incumplimiento iniciado por la Comisión Europea frente a la República Portuguesa por entender que su normativa de IVA no resulta compatible con los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA.

4. Fallo

1. Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 296 a 298 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar a los productores agrícolas un régimen especial que no se ajusta al régimen establecido en dicha Directiva, ya que les exime del pago del impuesto sobre el valor añadido y comporta la aplicación de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero.
2. Desestimar el recurso en todo lo demás.

3. La Comisión Europea y la República Portuguesa cargarán con sus propias costas

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia reafirma los objetivos del régimen de tanto alzado de la agricultura, permitiendo que los Estados miembros dispensen a los productores agrícolas, cuando la aplicación a éstos del régimen general del IVA o del régimen especial de las pequeñas empresas implique dificultades, de algunas de las obligaciones que habitualmente recaen en todos los sujetos pasivos sometidos al régimen normal del IVA o de todas ellas, concediendo a dichos agricultores una compensación a tanto alzado por la carga del IVA que hayan soportado. Este régimen persigue por tanto simultáneamente un objetivo de simplificación (sentencia de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C43/04, Rec. p. I4491, apartado 28) y un objetivo de compensación de la carga del IVA soportado (sentencia de 15 de julio de 2004, Harbs, C321/02, Rec. p. I7101, apartado 29).

El último motivo puede oponerse a Portugal en la medida en que en su dictamen motivado y en su escrito de requerimiento la Comisión hizo referencia expresa a dicho objetivo.

El Tribunal de Justicia continua luego contextualizando el régimen especial en el seno de la Directiva IVA:

- por un lado, el régimen de tanto alzado de la agricultura es un régimen especial que constituye una excepción al régimen general de la Directiva IVA y que, por lo tanto, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo. Según la jurisprudencia, toda excepción a una regla general debe interpretarse en sentido restrictivo.
- Por otro lado, la Directiva IVA no establece una exención del IVA para las actividades agrícolas.

El Tribunal de Justicia afirma que el régimen especial de compensación a tanto alzado no puede identificarse con un régimen de exención, al producir efectos contrapuestos: el régimen de tanto alzado de la agricultura no se concibió precisamente como un régimen de exención, ya que éste no habría permitido eliminar la carga del IVA soportado y garantizar, por tanto, la neutralidad del sistema común del IVA. Por lo demás, se desprende del artículo 296, apartado 1, de dicha Directiva que los productores agrícolas están en principio sometidos bien al régimen general, bien al régimen especial de las pequeñas empresas, bien al régimen de tanto alzado.

De ahí que la simplificación no puede ser tal como para justificar el establecimiento de una exención que la Directiva IVA no ha previsto, de modo que el objetivo de simplificación debe conciliarse con el objetivo de compensación de la carga del IVA soportado por los agricultores afectados, el cual implica necesariamente la imposición de un mínimo de obligaciones administrativas a los agricultores en régimen de tanto alzado, en particular, con el fin de recabar los datos necesarios para la determinación de los porcentajes de compensación a tanto alzado aplicables.

Asimismo, el Tribunal considera que no otorgar la compensación de la carga del IVA soportado es contrario al último objetivo considerado desde el momento en que dicha carga que soportan efectivamente los agricultores en régimen de tanto alzado no es insignificante.

En otro orden de consideraciones, el Tribunal indica que de forma paralela al régimen común de IVA, el régimen de tanto alzado de la agricultura debe pretender garantizar en la mayor medida posible la neutralidad del IVA, pues la compensación tiene por objeto evitar que la carga del IVA soportado se traslade a etapas posteriores y provoque así un incremento de precio, que sería a su vez gravado por dicho impuesto y que aumentaría en cascada a lo largo del circuito de producción y distribución en el que se integrasen los productos entregados y los servicios prestados por los agricultores en régimen de tanto alzado.

Asimismo, el TJUE refuta el argumento del gobierno portugués de que sólo procede fijar un porcentaje de compensación a tanto alzado superior a cero cuando los agricultores se encuentren en una posición de crédito fiscal por IVA frente al Estado. Dicha alegación no encuentra acomodo alguno en el texto de la Directiva ni en la interpretación que ha realizado el Tribunal de Justicia en torno al mecanismo de fijación de dicho porcentaje de compensación. Así, el Tribunal ha precisado (sentencia de 28 de junio de 1988, Comisión/Italia, 3/86, Rec. p. 3369, apartado 8) que, aunque los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores en régimen de tanto alzado, mencionados en el artículo 298 de la Directiva IVA, comprenden efectivamente, como indica la República Portuguesa, los insumos (consumo intermedio y formación bruta de capital fijo) y los productos (producción final, incluido el autoconsumo), así como el importe total de los tributos que gravan los insumos, también indicó que los porcentajes de compensación a tanto alzado se obtienen dividiendo por los productos el importe total de los tributos que gravan los insumos. Así pues, el IVA que eventualmente se repercutiría y, por tanto, la eventual posición de crédito fiscal de los agricultores, en particular de los sometidos al régimen de tanto alzado, no se tiene en cuenta a la hora de determinar el porcentaje de compensación a tanto alzado aplicable.

Sobre la alegación de que la Comisión dispone de un poder discrecional no limitado en el tiempo para observar y atacar el incumplimiento, el Tribunal recuerda que las normas del artículo 258 TFUE son aplicables sin que la Comisión esté obligada a respetar un determinado plazo. Así pues, dicha institución dispone de la facultad de apreciar en qué fecha puede ser oportuno interponer un recurso, y no corresponde al Tribunal de Justicia controlar dicha apreciación (sentencia de 4 de marzo de 2010, Comisión/Italia, C297/08, Rec. p. I1749, apartado 87 y jurisprudencia citada).

Finalmente, el Tribunal concluye que la compensación del IVA soportado constituye un objetivo del régimen especial sin que pueda atribuírsele un carácter extrafiscal: la Directiva IVA afirma expresamente, en su artículo 296, apartado 1, que el régimen de tanto alzado de la agricultura pretende compensar la carga del IVA pagado por los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado. Así pues, no cabe aceptar la tesis de que esta compensación atañe en general a los costes inherentes a la explotación agrícola y presenta, en consecuencia, un carácter extrafiscal, por lo que no es posible obligar a abonarla en aplicación de la Directiva IVA. Por otra parte, tal Directiva establece, en sus artículos 300 y 301, los métodos principales que deben seguirse para determinar la compensación efectiva a que tiene derecho un agricultor dado en régimen de tanto alzado y para abonarla a dicho agricultor. En consecuencia, tampoco cabe admitir que la carga del IVA soportado por los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido pueda ser compensada, en lo que a ellos respecta, a través de medidas diferentes del abono de una compensación a tanto alzado como la que se establece en dicha Directiva.