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

En el asunto C-128/05,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 18 de marzo de 2005,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República de Austria, representada inicialmente por el Sr. H. Dossi, y posteriormente por el Sr. M. Fruhmann, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (Ponente), U. Lõhmus y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de abril de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas 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 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»), 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 impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «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.

Marco normativo

Sexta Directiva

2 En virtud del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un Estado miembro.

3 A tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva, «serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

4 El artículo 9, apartado 2, letra b), de la misma Directiva dispone que «el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas».

5 Los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva establecen las normas que regulan el nacimiento, el alcance y las modalidades del ejercicio del derecho a deducir, que constituye la piedra angular del sistema del IVA.

6 En particular, el artículo 18, apartado 1, letra b), establece que para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá, «para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3». A tenor del apartado 2, párrafo primero, de este mismo artículo, «la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo».

7 El artículo 22 de la Sexta Directiva establece, en sus apartados 3, 4 y 5, respectivamente, los requisitos para la expedición de las facturas, las modalidades de presentación de las declaraciones periódicas y la obligación de los sujetos pasivos de pagar la cuota neta del IVA debida en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica.

8 El artículo 24 de la mencionada Directiva, que lleva el encabezamiento «Régimen especial de las pequeñas empresas», establece en su apartado 1:

«Los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán facultados, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan –pero sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29–, para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas.»

9 Además, el referido artículo 24, apartados 2 a 7, autoriza a los Estados miembros a mantener o introducir franquicias o bonificaciones degresivas del IVA para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual sea inferior a 5.000 euros.

Normativa nacional

10 El Reglamento del Ministro Federal de Hacienda relativo al establecimiento de tipos medios para el cálculo de las cuotas deducibles por las empresas extranjeras que lleven a cabo transportes internacionales de personas (BGBl. II 166/2002; en lo sucesivo, «Reglamento del Ministro de Hacienda») dispone:

«Con arreglo al artículo 14, apartado 1, punto 2, del Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) 1994, BGBl. 663/1994, en su versión resultante de la Ley Federal BGBl. I, 56/2002, prevé lo siguiente:

Artículo 1. Los empresarios que no tengan en el territorio nacional ni su domicilio ni su lugar de residencia habitual, ni tampoco su establecimiento y cuyo volumen de negocios, conforme al artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2, sea inferior a 22.000 euros durante el período impositivo, respecto a su volumen de negocios obtenido del transporte internacional de personas en servicio discrecional con ayuda de vehículos de motor y de remolques no matriculados en Austria, podrán calcular las cuotas deducibles, conforme al artículo 12 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994, aplicando un tipo medio del 10 % con relación al volumen de negocios obtenido de la actividad anteriormente mencionada (artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994), si no expiden facturas conforme al artículo 11 de la Ley de 1994 del impuesto sobre el volumen de negocios por las prestaciones antes citadas procedentes del transporte internacional de personas.

Artículo 2. El tipo medio compensará todas las cuotas deducibles correspondientes a las prestaciones mencionadas en el artículo 1 procedentes del transporte internacional de personas.

Artículo 3. Si la cuota deducible se calcula conforme al artículo 1, el empresario quedará exento de la obligación de llevar una contabilidad conforme al artículo 18, apartado 2, puntos 5 y 6, de la Ley de 1994 del impuesto sobre el volumen de negocios.

Artículo 4. Este Reglamento se aplicará a las operaciones y hechos imponibles posteriores al 31 de marzo de 2002.»

Procedimiento administrativo previo

11 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.

12 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.

13 Al considerar que dicha respuesta no era satisfactoria, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre el alcance del litigio

14 La Comisión reprocha a la República de Austria haber infringido los artículos 2, 6, 9, apartado 2, letra b), 17, 18 y 22, apartados 3 a 5, de la Sexta Directiva, mediante el Reglamento del Ministro de Hacienda. El referido Estado miembro basa enteramente su defensa en lo dispuesto en el artículo 24, apartado 1, de ésta.

15 Como ha señalado la Abogado General en los puntos 24 a 26 de sus conclusiones, no todas las disposiciones invocadas por la Comisión resultan pertinentes en el marco del recurso que ha interpuesto. Efectivamente, los artículos 2, 6, 9, apartado 2, letra b), y 17 de la Sexta Directiva, sientan unos principios con respecto a los cuales deben aplicarse los requisitos de procedimiento establecidos en los artículos 18 y 22 de ésta. Pues bien, en los escritos de la Comisión no se indica de qué forma el Reglamento del Ministro de Hacienda viola los principios según los cuales las prestaciones de servicios están sujetas al IVA (artículo 2 de la mencionada Directiva); el transporte de personas es una prestación de servicios (artículo 6); el lugar de las prestaciones del servicio del transporte internacional de personas se determina en función de la distancia recorrida en cada Estado miembro (artículo 9, apartado 2, letra b), y el sujeto pasivo está facultado para deducir el IVA soportado del repercutido o, en su caso, lograr una devolución de las cuotas soportadas (artículo 17). El régimen establecido por el mencionado Reglamento presupone, por el contrario, la aplicación de todos estos principios. No obstante, podría ser contrario a los artículos 18 y 22 de la Directiva, relativos a la facturación del IVA, a la contabilidad y a la presentación de las declaraciones.

16 Por consiguiente, si se desestimaran las alegaciones formuladas en su defensa por la República de Austria, que se basan enteramente en la aplicabilidad del artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva al mencionado régimen, tan sólo podría declararse una infracción de los artículos 18, apartados 1, letra a), y 2, así como del artículo 22, apartados 3 a 5, de la Sexta Directiva.

17 El razonamiento de la Comisión se articula en torno a tres alegaciones principales que pretenden acreditar que el régimen de excepción creado por el Reglamento del Ministro de Hacienda no puede estar comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva. En primer lugar, dicho régimen se aplica a las empresas que realicen en Austria un volumen de negocios anual inferior a 22.000 euros, lo cual no responde al concepto de «pequeñas empresas» tal como se halla previsto en dicha disposición. Además, según la Comisión, la República de Austria no ha demostrado que dicho régimen no conduzca a una desgravación fiscal. Para terminar, la referida disposición faculta a los Estados miembros para proceder a simplificaciones, si bien no les permite conceder una franquicia total a las empresas interesadas.

18 La República de Austria refuta dichas objeciones y afirma que el régimen específico previsto para los empresarios que ejerzan una actividad de transporte internacional de personas no establecidas en Austria y cuyo volumen de negocios en dicho país sea inferior a 22.000 euros está cubierto por el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva.

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.

Sobre las modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del impuesto

Alegaciones de las partes

20 La Comisión afirma que el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda dispensa a las empresas afectadas de la obligación de extender facturas, de contabilizar el IVA y, en consecuencia, de consignarlo en la declaración e ingresarlo. Puesto que el tipo de gravamen aplicable al transporte de personas es del 10 %, y dado que se admite una deducción del mismo porcentaje, de ello resulta, según la Comisión, que la deuda tributaria se reduce a la nada. De esta forma, un régimen de esta índole no constituye una simplificación de las modalidades de liquidación e ingreso del impuesto, sino que equivale a una exención, lo cual va más allá de lo que permite el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva.

21 En lo que se refiere a la alegación según la cual la dispensa establecida por el citado régimen constituye el aspecto formal de una simplificación excesiva que equivale a una exención, la República de Austria replica que el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva no establece restricción alguna en este punto. Dicho Estado alega, por otra parte, que esta disposición confiere una amplia facultad de apreciación en lo que se refiere a la introducción de regímenes de estimación objetiva o de otras modalidades simplificadas de liquidación y de ingreso del impuesto para las pequeñas empresas, remitiéndose a este respecto a la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, Rec. p. 3937, apartado 41).

Apreciación del Tribunal de Justicia

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).

23 Por otra parte, contrariamente a lo que afirma la República de Austria, no cabe deducir de la sentencia Direct Cosmetics y Laughtons Photographs, antes citada, que los Estados miembros dispongan de una amplia facultad de apreciación para elegir las modalidades simplificadas de liquidación que decidan introducir en materia de IVA. Efectivamente, del apartado 41 de la citada sentencia se desprende que en ella el Tribunal de Justicia examinó únicamente el alcance de la facultad de apreciación de que dispone un Estado miembro para adoptar o no unas medidas simplificadas en el marco del artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva.

24 El régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda exime a los empresarios que ejerzan una actividad de transporte internacional de personas y que respondan a determinados criterios de la obligación de llevar una contabilidad en materia de IVA. Al estar exentos de la obligación de extender facturas en las que figure el IVA, dichos empresarios pueden aplicar un tipo medio al volumen de

negocios obtenido en Austria que equivale al porcentaje deducible, si bien, en este caso, ya no pueden alegar otras cuotas deducibles en el marco del procedimiento de devolución. Por lo tanto, una exención de esta índole da lugar a que el IVA no se declare ni se ingrese, lo cual, por otra parte, no niega la República de Austria.

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.

27 De las observaciones precedentes se desprende que el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda sobrepasa las facultades que confiere a los Estados miembros el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que no introduce «modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del impuesto», sino que exime a las empresas afectadas de la obligación de declarar e ingresar el IVA. En tales circunstancias, no es preciso examinar la procedencia de las demás alegaciones formuladas por la Comisión para demostrar que el citado régimen, contrariamente a lo que afirma la República de Austria, no está justificado con respecto a la referida disposición.

28 Por lo tanto, dicho régimen debe considerarse contrario a lo dispuesto en la Sexta Directiva.

29 Procede, pues, declarar que 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 Sexta Directiva al haber autorizado a personas sujetas al IVA 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 IVA 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 IVA adeudado es igual a la del IVA deducible, y al no 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.

Costas

30 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiese solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República de Austria y al haber sido desestimados los motivos formulados por esta última, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1) **Declarar que 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.**

2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**

3) Condenar en costas a la República de Austria.

Firmas