Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 8 de marzo de 2012*

«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»

En el asunto C-524/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 11 de noviembre de 2010,

Comisión Europea, representada por la Sra. M. Afonso, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Laires, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann y L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de septiembre de 2011;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de septiembre de 2011;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: portugués.

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare 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 (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), al someter a los productores agrícolas a 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 (en lo sucesivo, «IVA»), y al aplicar un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero, procediendo en paralelo a un considerable ajuste negativo en los recursos propios de la Unión Europea adeudados por ella en concepto de recaudación del IVA.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

2 La Directiva IVA establece, en sus artículos 295 a 305, las normas relativas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (en lo sucesivo, «régimen de tanto alzado de la agricultura»). Hasta el 1 de enero de 2007, este régimen se regía por el artículo 25 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»).

3 Conforme al artículo 295, apartado 1, números 1 a 5, de la Directiva IVA, este régimen atañe, en esencia, a las entregas de bienes (productos agrícolas) realizadas en el marco de explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras y a las prestaciones de servicios agrícolas, enumeradas respectivamente en los anexos VII y VIII de la misma Directiva, que efectúe un productor agrícola, entendiéndose por «agricultor en régimen de tanto alzado» el productor agrícola al que se aplica el régimen de tanto alzado de la agricultura.

4 El artículo 295, apartado 7, de la Directiva IVA establece que los «porcentajes a tanto alzado de compensación» son los «porcentajes que los Estados miembros establezcan, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 297, 298 y 299, y que se apliquen en los supuestos contemplados en el artículo 300, con el fin de conceder a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado el beneficio de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del IVA soportado». Esta carga corresponde, según el apartado 6 de dicho artículo, a «la carga global del IVA que haya gravado los bienes y los servicios adquiridos por el conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras de cada Estado miembro sometidas al régimen de tanto alzado, en la medida en que este gravamen fuera deducible, conforme a los artículos 167, 168 y 169 y a los artículos 173 a 177, para un productor agrícola sometido al régimen normal de aplicación del IVA».

5 Los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA disponen:

«Artículo 296

1. Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen especial [de las pequeñas empresas] previsto en el capítulo 1 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA pagad[o] por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente capítulo.

2. Los Estados miembros podrán excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del IVA o, llegado el caso, de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281, no presente dificultades administrativas.

3. Los agricultores en régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de IVA o, en su caso, de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

Artículo 297

Los Estados miembros establecerán, si es necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación. Asimismo, podrán establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.

Los Estados miembros notificarán a la Comisión los porcentajes a tanto alzado de compensación establecidos en virtud del párrafo primero antes de su aplicación.

Artículo 298

Los porcentajes a tanto alzado de compensación se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años.

Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto. Los Estados miembros también podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero.»

6 El artículo 299 de la Directiva IVA establece que los porcentajes de compensación a tanto alzado no podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas del IVA soportado.

7 Según el artículo 300 de la Directiva IVA, los porcentajes de compensación a tanto alzado se aplicarán, en esencia, al precio sin IVA de los productos y servicios agrícolas que los agricultores en régimen de tanto alzado entreguen o presten a sujetos pasivos que no se beneficien del régimen de tanto alzado.

8 El artículo 301 de la misma Directiva dispone:

«1. Por lo que respecta a las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios previstas en el artículo 300, los Estados miembros dispondrán que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe bien por el adquiriente o el destinatario, bien por los poderes públicos.

2. En las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el artículo 300, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el adquiriente o el destinatario de los servicios.»

9 El artículo 302 de la Directiva IVA dispone que, cuando un agricultor en régimen de tanto alzado se beneficie de una compensación a tanto alzado, no gozará de derecho de deducción por lo que respecta a las actividades sujetas al régimen de tanto alzado.

10 El artículo 303, apartado 1, de dicha Directiva precisa, en esencia, que cuando el adquiriente o el destinatario sujeto pasivo pague una compensación a tanto alzado, conforme al apartado 1 del artículo 301, antes mencionado, tendrá derecho a deducir del IVA del que sea deudor en el Estado

miembro en el que efectúe sus operaciones gravadas el importe de dicha compensación. Según el apartado 2 de dicho artículo 303, el adquiriente o el destinatario también puede, en determinados supuestos, obtener de la Administración fiscal la devolución de dicho importe.

11 La Sexta Directiva establecía, además, en su artículo 25, apartado 12, que, cuando los Estados miembros decidan aplicar en su territorio el régimen de tanto alzado de la agricultura, determinarán las bases imponibles uniformes del IVA a efectos del régimen de recursos propios de la Unión, aplicando el método común de cálculo del anexo C de la misma Directiva. Esta disposición y este anexo no se han incluido en la Directiva IVA, pero quedan cubiertos por el artículo 5, apartado 2, del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO L 155, p. 9).

12 En virtud del artículo 272, apartado 1, letra e), de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos que se beneficien del régimen de tanto alzado de la agricultura de determinadas obligaciones o de toda obligación contemplada en el título XI, capítulos 2 a 6, de dicha Directiva, a saber, en particular, la obligación de declarar a las autoridades fiscales toda actividad en calidad de sujeto pasivo a efectos de identificación, la de expedir facturas con IVA, la de llevar una contabilidad y la de presentar declaraciones de IVA.

13 Conforme al artículo 395 del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23), interpretado en relación con el anexo XXXVI de la misma Acta, la República Portuguesa pudo diferir hasta el 1 de enero de 1989 la plena aplicación de las normas que constituían el sistema común del IVA.

Normativa nacional

14 El Decreto-ley nº 195/89, de 12 de junio de 1989 (*Diário da República*, 1ª série, nº 133, de 12 de junio de 1989), incorporó al Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «CIVA»), aprobado mediante Decreto-ley nº 394-B/84, de 26 de diciembre de 1984 (*Diário da República*, 1ª série, nº 297, de 26 de diciembre de 1984), y modificado y publicado de nuevo por el Decreto-ley nº 102/2008, de 20 de junio de 2008 (*Diário da República*, 1ª série, nº 118, de 20 de junio de 2008), con corrección de errores nº 44-A/2008, de 13 de agosto de 2008 (*Diário da República*, 1ª série, nº 156, de 13 de agosto de 2008), varias disposiciones destinadas a adaptar la legislación portuguesa en materia de IVA a lo establecido en la Sexta Directiva. Entre las modificaciones aportadas a esta legislación, figuran las disposiciones que establecen el régimen especial aplicable a los productores agrícolas (en lo sucesivo, «régimen portugués controvertido).

15 Según el 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.

16 De dicho artículo 9, apartado 33, interpretado en relación con el artículo 20, apartado 1, del CIVA se desprende que, como contrapartida de la referida exención, los productores agrícolas no pueden deducir los importes que hayan soportado en concepto de IVA en las adquisiciones de bienes y de servicios destinados a la realización de dichas entregas y prestaciones ni obtener la devolución de tales importes.

17 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 29, apartado 3, del CIVA, los productores agrícolas que efectúen exclusivamente operaciones exentas de IVA estarán dispensados de las obligaciones en materia de liquidación de dicho impuesto y de repercusión de éste sobre sus clientes, de expedición de facturas, de presentación de declaraciones y de contabilidad que incumben a los sujetos pasivos sometidos al régimen general del IVA.

Procedimiento administrativo previo

18 Mediante escrito de requerimiento de 6 de junio de 2008, la Comisión indicó a la República Portuguesa que consideraba el régimen portugués controvertido incompatible con las disposiciones del régimen de tanto alzado de la agricultura de la Directiva IVA, en particular, con sus artículos 296 a 298, en la medida en que la legislación portuguesa no prescribe que los agricultores sometidos a dicho régimen nacional reciban una compensación por el IVA soportado y se limita a establecer una exención de las actividades agrícolas, acompañada de la imposibilidad de deducir el IVA soportado.

19 En su respuesta de 20 de agosto de 2008 a dicho escrito, la República Portuguesa negó que existiese un incumplimiento, alegando que el artículo 298, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva IVA (en lo sucesivo, «la disposición controvertida») permite expresamente que los Estados miembros establezcan porcentajes de compensación a tanto alzado de nivel cero, sin que tal posibilidad dependa del importe del impuesto pagado por los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido. Alegó que la legislación portuguesa produce un resultado compatible con los objetivos perseguidos por el régimen de tanto alzado de la agricultura, en particular, con el de simplificación, y que el trato fiscal establecido por dicho régimen, cuando va acompañado de una compensación de nivel cero, es equivalente al trato al que están sujetas las actividades exentas del IVA que no dan derecho a deducción. La República Portuguesa concluyó que, como corresponde a cada Estado miembro elegir la forma y los medios que desea utilizar para aplicar en su ordenamiento jurídico interno las Directivas de las que es destinatario, el régimen portugués controvertido puede formar parte de la lista de actividades exentas que figura en el artículo 9 del CIVA.

20 Insatisfecha con esta respuesta, la Comisión remitió a la República Portuguesa, con fecha de 26 de junio de 2009, un dictamen motivado en el que mantenía que el régimen portugués controvertido no era compatible con lo dispuesto en los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA.

21 Mediante escrito de 31 de agosto de 2009, la República Portuguesa informó a la Comisión de que se negaba a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento al referido dictamen motivado y desarrolló más pormenorizadamente las alegaciones que había formulado en su respuesta al escrito de requerimiento.

22 La Comisión, manteniendo su posición de que la legislación portuguesa no es compatible con los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA, decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

23 La Comisión señala, en primer lugar, que el régimen de tanto alzado de la agricultura persigue un objetivo de simplificación, ya que permite dispensar a los agricultores en régimen de tanto alzado del cumplimiento de un determinado número de obligaciones propias de los regímenes general o simplificado del IVA, y un objetivo de compensación del impuesto soportado, para evitar que éste contribuya a la formación del precio de los productos agrícolas como «IVA oculto».

24 A su juicio, desde el momento en que un Estado miembro decide aplicar dicho régimen en su territorio, el artículo 297, párrafo primero, primera frase, de la Directiva IVA, le obliga a establecer, si es necesario, porcentajes de compensación a tanto alzado. Pues bien, el régimen portugués controvertido no se ajusta a la obligación de establecer una compensación por el IVA soportado en favor de los agricultores sometidos a dicho régimen.

25 La Comisión aduce que las alegaciones formuladas por la República Portuguesa para justificar el régimen portugués controvertido no pueden acogerse. En primer término, la disposición controvertida no tiene el alcance que este Estado miembro le atribuye. Los trabajos preparatorios relativos a la Sexta Directiva no permiten adoptar la interpretación propuesta por éste.

26 En segundo término, según la Comisión, las características de la agricultura portuguesa no permiten considerar que una compensación de nivel cero es en cualquier caso compatible con las disposiciones de la Directiva IVA, por seguir resultando ventajosa para los agricultores portugueses sujetos al régimen portugués controvertido.

27 En tercer término, la Comisión alega que la obligación de establecer una compensación a tanto alzado por la carga del IVA soportado no está supeditada a la condición de que los agricultores en régimen de tanto alzado se encuentren, en su conjunto, en una posición de crédito fiscal respecto del Estado miembro de que se trate.

28 En cuarto término, la Comisión considera irrelevante su tardanza en impugnar el régimen portugués controvertido, a pesar de que éste se aplica, en lo fundamental, desde 1992. A este respecto, la Comisión señala, en particular, que el hecho de que el importe del IVA no deducido por los agricultores sometidos a dicho régimen ascendía aproximadamente a un 5,3 % de sus ventas en 2004 y a un 7,9 % en 2005 sólo se detectó tras una misión de control de los recursos propios desarrollada en Portugal en noviembre de 2007. Las autoridades portuguesas, considerando que el importe del IVA recaudado en el sector agrícola resultaba excesivo, habían aplicado así en 2004 un ajuste negativo, de unos 70 millones de euros, al calcular la base de los recursos propios.

29 En quinto término, según la Comisión, la supuesta recuperación del IVA soportado a través de subvenciones y de otras ayudas públicas en favor de las actividades agrícolas no puede sustituir a una aplicación correcta del régimen de tanto alzado de la agricultura tal como se establece en la Directiva IVA.

30 En sexto término, la Comisión afirma que ni la Directiva IVA, ni la exposición de motivos de la Sexta Directiva, ni tampoco la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permiten considerar que la compensación a tanto alzado de que se trata presente un carácter extrafiscal.

31 En segundo lugar, la Comisión sostiene que la legislación portuguesa se limita a eximir del pago del IVA y, por consiguiente, a excluir del sistema común del IVA a todos los productores agrícolas no sujetos al régimen general, que constituyen una parte significativa del sector agrícola portugués, a saber, un 27 % en 2004 y un 29 % en 2005. El régimen portugués controvertido vulnera por tanto gravemente el principio de generalidad del IVA.

32 La República Portuguesa niega, en primer lugar, que las alegaciones formuladas por la Comisión sean fundadas. A su juicio, cuando se adoptó la Sexta Directiva, el tipo cero sólo se aplicaba de manera muy residual y transitoria. Por ello, no cabe considerar que la aplicación de un porcentaje de compensación igual a cero esté vinculada a la aplicación de un impuesto de tipo cero a las adquisiciones efectuadas por los agricultores, a menos que se reconozca que la posibilidad ofrecida a los Estados miembros por el artículo 25, apartado 3, de la Sexta Directiva, disposición que actualmente figura en el artículo 298, párrafo segundo, de la Directiva IVA, era, desde el principio, prácticamente inaplicable.

33 La República Portuguesa añade, en primer término, que el Consejo de la Unión Europea decidió modificar la propuesta de Sexta Directiva elaborada por la Comisión añadiendo dicha posibilidad. Ahora bien, como esa propuesta ya contemplaba la posibilidad de redondear los porcentajes por exceso o por defecto, y, por consiguiente, la facultad de redondearlos a cero cuando se acercaran a esta cifra, la modificación introducida por el Consejo iba necesariamente más lejos que dicha propuesta. En la exposición de motivos de la propuesta, la Comisión indicó asimismo que los Estados miembros

deberían poder establecer libremente los porcentajes de compensación a tanto alzado y que los porcentajes resultantes de los cálculos macroeconómicos pertinentes sólo constituían límites máximos. A juicio de la República Portuguesa, el hecho de haber añadido a la disposición controvertida el término «también», que no se encontraba en la disposición equivalente de la Sexta Directiva y constituye una modificación puramente formal, confirma que los Estados miembros pueden fijar un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero sean cuales fueren las circunstancias.

34 Pues bien, según la República Portuguesa, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que no cabe reprochar a un Estado miembro cuya normativa nacional es conforme con el texto claro y preciso de una disposición de la Directiva IVA un incumplimiento de las obligaciones que le impone precisamente tal disposición. Por consiguiente, el recurso no puede estimarse.

35 En segundo término, la República Portuguesa afirma que admitir la interpretación que hace la Comisión iría en contra de los principios de certeza y de seguridad jurídica, así como del objetivo de aplicación simple e uniforme de las normas del sistema común del IVA.

36 En tercer término, según la República Portuguesa, en el contexto del régimen de tanto alzado de la agricultura, la única función de la Comisión es comprobar que el nivel de compensación fijado por un Estado miembro no conduzca a una compensación demasiado elevada. La Comisión carece de la posibilidad de pedir a un Estado miembro que aplique un porcentaje de compensación superior al que éste haya decidido establecer.

37 La República Portuguesa considera que estos distintos factores confirman la interpretación literal de la disposición controvertida y afirma que, por otra parte, esta interpretación defendida por ella no es contraria a la exigencia de aplicación uniforme del Derecho de la Unión ni al principio de igualdad de trato y de neutralidad fiscal. A este respecto, dicho Estado miembro sostiene que el régimen de tanto alzado de la agricultura puede de por sí comprometer dicha neutralidad, en la medida en que admite la aplicación de porcentajes de compensación a tanto alzado determinados en virtud de una simple estimación.

38 Para mayor abundamiento, la República Portuguesa alega que su decisión de no proceder a la compensación del IVA soportado por los productores agrícolas sujetos al régimen portugués controvertido es coherente desde un punto de vista tributario.

39 En primer término sostiene que las circunstancias que se daban en Portugal en la fecha en que la Sexta Directiva entró en vigor en dicho Estado miembro no han experimentado desde entonces ninguna modificación importante y que la situación actual en materia de IVA presenta un aspecto equivalente al que existía a 1 de enero de 1989. Además, aun suponiendo que se hubiese producido el cambio de circunstancias invocado por la Comisión, éste se habría producido hace unos 17 años, ya que en la legislación portuguesa el tipo cero fue suprimido en marzo de 1992.

40 Así, a juicio de la República Portuguesa, el hecho de que los porcentajes de compensación a tanto alzado se establezcan «si es necesario» implica que existen situaciones en las que el establecimiento de tales porcentajes no está justificado. Tal es, en particular, el caso cuando los productores agrícolas en su conjunto no se encuentren en una posición de crédito fiscal por IVA frente al Estado. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el cálculo del límite máximo de compensación debe tener en cuenta el IVA que se repercutiría conforme al régimen normal y que, so pena de constituir una ayuda de Estado, el régimen de tanto alzado de la agricultura no puede permitir que los Estados miembros reembolsen a los agricultores en régimen de tanto alzado importes superiores a la devolución del IVA a la que tendrían derecho si estuvieran sujetos al régimen normal.

41 Pues bien, según la República Portuguesa, en Portugal, tanto a 1 de enero de 1989 como en la actualidad, los importes del IVA aplicado a las adquisiciones de bienes y de servicios destinados a las actividades agrícolas y que serían deducibles bajo el régimen normal son inferiores a los importes del

IVA adeudado al Estado que resultaría de la liquidación y de la repercusión de dicho impuesto sobre los adquirientes de bienes y de servicios agrícolas. Los productores agrícolas no se encuentran por lo tanto, en su conjunto, en una posición de crédito fiscal por IVA frente al Estado. Así pues, en el caso de la República Portuguesa, fijar en un nivel cero el porcentaje de compensación del IVA soportado es, a juicio de dicho Estado miembro, la única solución fiscal adecuada y coherente.

42 A este respecto, la República Portuguesa sostiene que la Comisión no ha demostrado ni en la fase administrativa previa ni en su escrito de recurso cómo determinó los porcentajes del 5,3 % y del 7,9 % y que, en definitiva, ella ignora su origen. Este Estado miembro alega, pues, que no está en condiciones de rebatir esos porcentajes y que la Comisión no puede por tanto utilizarlos para obligarle a que conceda a los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido una compensación del mismo o similar importe. En cualquier caso, a su juicio, tales porcentajes representan sólo un límite máximo.

43 En segundo lugar, la República Portuguesa alega que el régimen portugués controvertido respeta el ámbito de aplicación del régimen, tal como se establece en la Directiva IVA, y el objetivo de simplificación de las normas y los procedimientos, puesto que la legislación nacional dispensa a los agricultores sometidos a dicho régimen de toda obligación en materia de expedición de facturas, de liquidación, de declaración, de contabilidad, de repercusión y de pago del IVA. Además, sólo la fijación de un porcentaje de compensación de nivel cero permite realizar una simplificación auténtica, por ser completa. Así pues, según la República Portuguesa, dicho régimen cumple igualmente los requisitos que configuran la obligación de transposición del Derecho derivado en Derecho interno.

44 Por otra parte, la República Portuguesa afirma que la recuperación de los importes del IVA soportados en las adquisiciones de bienes y de servicios destinados a las actividades agrícolas queda casi siempre garantizada a través de las ayudas u otras subvenciones concedidas por el Estado y otras entidades públicas.

45 En tercer lugar, la República Portuguesa alega que el objetivo de compensar, en favor de los agricultores en régimen de tanto alzado, el IVA soportado por ellos en las referidas adquisiciones no fue invocado en el escrito de requerimiento ni en el dictamen motivado. Con todo, aunque este objetivo de compensación se considerase exacto, la eventual compensación no tendría carácter fiscal. En consecuencia, a su juicio, la Sexta Directiva y la Directiva IVA no pueden haber impuesto su abono.

46 Por último, la República Portuguesa señala que la propia Comisión descarta, en su escrito de recurso, la cuestión de la supuesta deuda portuguesa en materia de recursos propios de la Unión en relación con el régimen de tanto alzado de la agricultura. No obstante, aduce en particular que aunque el Tribunal de Justicia estimase los motivos de la Comisión, ello no podría dar lugar a un aumento de la participación portuguesa en concepto de recursos de la Unión procedentes del IVA.

Apreciación del Tribunal de Justicia

47 En apoyo de su recurso, la Comisión alega dos motivos distintos, uno relativo a la aplicación a los productores agrícolas sujetos al régimen portugués controvertido de un régimen especial que los exime del pago del IVA y comporta la aplicación de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero y el otro relativo al ajuste negativo en los recursos propios adeudados por la República Portuguesa en concepto de recaudación del IVA.

Sobre el primer motivo, relativo a la exención y a la aplicación de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero

48 Tal como se desprende de los artículos 272, apartado 1, letra e), y 296, apartado 1, de la Directiva IVA, el régimen de tanto alzado de la agricultura tiene por objetivo permitir 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, C-43/04, Rec. p. I-4491, apartado 28) y un objetivo de compensación de la carga del IVA soportado (sentencia de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 29). Por otra parte, habida cuenta de que, como se desprende de los escritos obrantes en autos, la Comisión hizo referencia a este último objetivo tanto en su escrito de requerimiento como en su dictamen motivado, la República Portuguesa no puede pretender legítimamente que dicho objetivo no pueda oponérsele en el marco del presente procedimiento.

49 Procede recordar asimismo que, 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. Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, toda excepción a una regla general debe interpretarse en sentido restrictivo (sentencias antes citadas Harbs, apartado 27, y Stadt Sundern, apartado 27). Por otro lado, la Directiva IVA no establece una exención del IVA para las actividades agrícolas. Al contrario, como ha señalado la Abogado General en los puntos 46 a 48 de sus conclusiones, aunque no se aplique el IVA a las ventas de los agricultores en régimen de tanto alzado, 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.

50 Además, si bien la simplificación de las obligaciones administrativas que recaen sobre los agricultores en régimen de tanto alzado figura efectivamente entre los objetivos perseguidos por el régimen de tanto alzado de la agricultura, la búsqueda de simplificación no puede justificar el establecimiento de una exención que la Directiva IVA no ha previsto (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Austria, C-128/05, Rec. p. I-9265, apartado 25). Ello resulta especialmente cierto en el presente caso, en el 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.

51 Pues bien, desde el momento en que la carga del IVA soportado que recae efectivamente en los agricultores en régimen de tanto alzado no es insignificante, sería contrario a este último objetivo no concederles la compensación de dicha carga.

52 Asimismo, a tenor del séptimo considerando de la Directiva IVA, el régimen común del IVA debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución. Así, como ha señalado la Abogado General en los puntos 45 a 48 de sus conclusiones, el régimen de tanto alzado de la agricultura también pretende 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. Por consiguiente, si se interpretara la disposición controvertida en el sentido de que reconoce a los Estados miembros la libertad de reducir los porcentajes de compensación a tanto alzado hasta el nivel cero, incluso en el caso de que la carga del IVA soportado que recae necesariamente en los agricultores en régimen de tanto alzado no sea insignificante, dicha neutralidad resultaría menoscabada.

53 Es cierto que el pago de una mera compensación calculada simplemente a tanto alzado no basta, por definición, para garantizar una perfecta neutralidad del IVA. Sin embargo, permite garantizar la máxima neutralidad posible, habida cuenta de la necesidad de conciliar tal neutralidad y el objetivo de compensación con el objetivo de simplificación de las normas aplicables a los agricultores en régimen de tanto alzado, que también constituye uno de los objetivos del régimen de tanto alzado de la agricultura, como se ha indicado en el apartado 48 de la presente sentencia.

54 En este contexto, no cabe considerar que los métodos de determinación del porcentaje de compensación a tanto alzado establecidos en el artículo 298 de la Directiva IVA pongan en entredicho, por sí solos, tales objetivos. En consecuencia, no es posible admitir que una mera exención de las actividades agrícolas, por ser equivalente desde un punto de vista funcional a la aplicación de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero, pueda considerarse una transposición adecuada de las normas de la Directiva IVA relativas al régimen de tanto alzado de la agricultura y, en particular, de los artículos 296 a 298 de ésta.

55 A este respecto, también procede observar que la posibilidad de reducir los porcentajes de compensación a tanto alzado hasta el nivel cero constituye una posibilidad adicional, junto a la posibilidad de redondear los porcentajes en medio punto por exceso o por defecto prevista en el artículo 298, párrafo segundo, primera frase, de la Directiva IVA. No obstante, habida cuenta de las anteriores consideraciones, los Estados miembros sólo disponen de la posibilidad de reducir los porcentajes de compensación hasta el nivel cero cuando los porcentajes que resulten de los cálculos efectuados conforme al párrafo primero de dicho artículo 298, pese a sobrepasar el 0,5 %, sigan siendo insignificantes y, por consiguiente, cuando la carga global del IVA soportado por los agricultores en régimen de tanto alzado pueda considerarse insignificante en sí misma.

56 Como ha observado la Abogado General en los puntos 20 a 33 y 56 a 58 de sus conclusiones, por un lado, ni el tenor de la disposición controvertida ni los trabajos preparatorios de la Sexta Directiva se oponen a esta interpretación de los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA y, por otro, la República Portuguesa no puede basarse en la sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido (C-582/08, Rec. p. I-7195), para sostener que no cabe oponerle tal interpretación.

57 Procede señalar también que, contrariamente a lo que sostiene la República Portuguesa, es el hecho de interpretar la disposición controvertida en el sentido de que reconoce a los Estados miembros la libertad de fijar unos porcentajes de compensación a tanto alzado de nivel cero, sean cuales fueren las circunstancias, lo que menoscaba la seguridad jurídica y la aplicación uniforme en la Unión de las normas del sistema común del IVA.

58 En el caso de autos, sin necesidad de pronunciarse sobre la admisibilidad o la pertinencia de las alegaciones de la Comisión basadas en los porcentajes del 5,3 % y del 7,9 % invocados por ella, basta con señalar que la República Portuguesa reconoce que el tipo cero de IVA fue suprimido de su legislación en 1992 y que los bienes y servicios que generalmente adquieren los agricultores para el ejercicio de sus actividades están sujetos desde entonces a un tipo de IVA del 6 % o del 13 %, según los casos. Así pues, la carga del IVA soportado que recae necesariamente en los agricultores portugueses en régimen de tanto alzado no es insignificante y, por este motivo, debe ser compensada. En consecuencia, dicho Estado miembro no está legitimado para aplicar a los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero.

59 Por otra parte, procede señalar, en primer lugar, que la alegación de la República Portuguesa 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 no encuentra ningún respaldo en el texto de la Directiva IVA. Por el contrario, el Tribunal de Justicia ya precisó 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 (sentencia de 28 de junio de 1988, Comisión/Italia, 3/86, Rec. p. 3369, apartado 8). 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.

60 A continuación procede señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación en que se encontraba el Estado miembro al expirar el plazo fijado en el dictamen motivado (véanse, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 2001, Comisión/Austria, C-110/00, Rec. p. I-7545, apartado 13, y de 3 de junio de 2010, Comisión/España, C-487/08, Rec. p. I-4843, apartado 34). Además, 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, C-297/08, Rec. p. I-1749, apartado 87 y jurisprudencia citada).

61 De lo anterior se sigue que, como la República Portuguesa no niega que, al expirar el plazo fijado en el dictamen motivado, la carga global del IVA que había gravado los factores de producción agrícola y había sido soportada por los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido no era insignificante, como se ha hecho constar en el apartado 58 de la presente sentencia, el hecho de que las circunstancias vigentes en Portugal a este respecto sean básicamente las mismas desde 1992, o incluso desde 1989, aunque se considere probado, no afecta al examen de la procedencia del recurso de la Comisión.

62 Finalmente, por una parte, 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.

63 Dadas estas circunstancias, procede considerar fundado el primer motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso.

Sobre el segundo motivo, relativo al ajuste negativo en los recursos propios adeudados en concepto de recaudación del IVA

64 Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia puede examinar de oficio si concurren los requisitos exigidos por el artículo 258 TFUE para la interposición de un recurso por incumplimiento (sentencias de 31 de marzo de 1992, Comisión/Italia, C-362/90, Rec. p. I-2353, apartado 8, y Comisión/España, antes citada, apartado 70).

65 Con arreglo al artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y a la jurisprudencia relativa a dicha disposición, el escrito de interposición del recurso debe contener la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados, y esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir que la parte demandada prepare su defensa y que el Tribunal de Justicia ejerza su control. De ello se desprende que las razones esenciales de hecho y de Derecho en que se base el recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso (sentencias de 9 de enero de 2003, Italia/Comisión, C-178/00, Rec. p. I-303, apartado 6, y de 15 de junio de 2010, Comisión/España, C-211/08, Rec. p. I-5267, apartado 32).

66 En el caso de autos, el segundo motivo de recurso formulado por la Comisión no cumple tales requisitos. En efecto, mediante dicho motivo, la Comisión reprocha a la República Portuguesa el que haya procedido a un ajuste negativo considerable en los recursos propios adeudados por dicho Estado miembro en concepto de recaudación del IVA. No obstante, al exponer sus motivos, la Comisión se limita a indicar que, en el caso de que se acreditara un incumplimiento de la Directiva IVA que entrañase una reducción de los recursos propios de la Unión, ella podría exigir el pago del importe total de los recursos propios de que se trate, más los correspondientes intereses de demora. Omite así explicar con precisión cuál de las obligaciones que incumbían a dicho Estado miembro fue incumplida por éste al proceder al mencionado ajuste. Además, la Comisión afirma en su escrito de recurso que «el presente procedimiento por incumplimiento no tiene por objeto examinar en qué medida la República Portuguesa cumplió la normativa en materia de recaudación de los recursos propios», contradiciendo de este modo el segundo motivo de recurso formulado en las conclusiones que presentó al Tribunal de Justicia.

67 De lo anterior se sigue que procede declarar inadmisible el segundo motivo.

68 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA, al aplicar a los productores agrícolas un régimen especial que no se ajusta al régimen establecido por dicha Directiva, ya que les exime del pago del IVA y comporta la aplicación de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero.

Costas

69 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Conforme al apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo, el Tribunal de Justicia puede repartir las costas o decidir que cada parte abone sus propias costas cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte. Dado que el recurso de la Comisión sólo se ha estimado parcialmente, procede decidir que cada parte cargará con sus propias costas.

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

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.**

Firmas