SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 26 de octubre de 2010 *

En el asunto C-97/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), mediante resolución de 4 de marzo de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de marzo de 2009, en el procedimiento entre

Ingrid Schmelz

y

Finanzamt Waldviertel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev (Ponente), Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet y M. Ilešič, la Sra. P. Lindh, el Sr. T. von Danwitz y la Sra. C. Toader, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de abril de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer y el Sr. J. Bauer, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. C. Blaschke y J. Möller, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por la Sra. M. Tassopoulou y los Sres. K. Georgiadis e I. Bakopoulos, en calidad de agentes;

— en nombre del Consejo de la Unión Europea, por la Sra. A.-M. Colaert y el Sr. J.-P. Hix, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. D. Triantafyllou y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de junio de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la validez, en relación con los artículos 12 CE, 43 CE y 49 CE y con el principio de igualdad de trato, de los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo 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 su versión modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 (DO L 51, p. 12) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como del artículo 283, apartado 1, letra c), 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»). Dicha petición versa también sobre la interpretación del artículo 24, apartado 2, de la Sexta Directiva y del artículo 287 de la Directiva IVA.

2 La mencionada petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Schmelz, nacional alemana con domicilio en Alemania, y el Finanzamt Waldviertel (en lo sucesivo, «Finanzamt»), litigio que versa sobre la liquidación girada por el Finanzamt en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios supuestamente devengado por la Sra. Schmelz en lo que atañe a los períodos impositivos anuales de 2006 y 2007 en concepto de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un apartamento radicado en Austria.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

Sexta Directiva

3 En virtud del artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

4 El artículo 24, apartado 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva, que lleva como epígrafe «Régimen especial de las pequeñas empresas» y que figura en el título XIV de la misma Directiva, relativo a los regímenes especiales, autoriza a los Estados miembros a mantener o conceder una franquicia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea igual o superior al contravalor en moneda nacional de 5.000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adoptó la Sexta Directiva.

5 A tenor de la letra c) del apartado 2 de la sección IX, titulada «Fiscalidad» y que figura en el anexo XV del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1), en aplicación de los apartados 2 al 6 del artículo 24 de la Sexta Directiva, la República de Austria podrá aplicar una exención del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual sea inferior al contravalor en moneda nacional de 35.000 euros.

6 El artículo 24, apartado 3, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«La noción [...] de franquicia [...] se aplicará [...] a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.

Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen establecido en el apartado 2 determinadas operaciones. [...]»

7 El artículo 28, apartado 2, letra j), de la Sexta Directiva establece que «la República de Austria podrá aplicar al alquiler de bienes inmuebles para uso residencial uno de los tipos reducidos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12, siempre que no sea inferior al 10 %».

8 El artículo 28 décimo de la Sexta Directiva, que lleva como epígrafe «Régimen especial de las pequeñas empresas», añadió al apartado 3 del artículo 24 de la misma Directiva el siguiente párrafo:

«En cualquier caso, [...] las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, no podrán disfrutar de la franquicia del impuesto prevista en el apartado 2.»

Directiva IVA

9 A tenor del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, los Estados miembros eximirán el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

10 El artículo 117, apartado 2, de la Directiva IVA dispone que la República de Austria «podrá aplicar al alquiler de bienes inmuebles para uso residencial uno de los dos tipos reducidos previstos en el artículo 98, siempre que no sea inferior al 10 %».

11 A tenor del artículo 272, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán dispensar «a los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292» de determinadas obligaciones o de toda obligación contempladas en los capítulos 2 («Identificación»), 3 («Facturación»), 4 («Contabilidad»), 5 («Declaraciones») y 6 («Estados recapitulativos») del título XI («Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo») de la misma Directiva.

12 El título XII de la Directiva IVA, que regula los «Regímenes especiales», comprende un capítulo 1 que lleva como epígrafe «Régimen especial de las pequeñas empresas». En la sección 1 de dicho capítulo, que regula las «Modalidades simplificadas de liquidación y de ingreso», figura el artículo 281, que permite a «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 IVA […] aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas […]».

13 El artículo 282 de la Directiva IVA –incluido en la sección 2 del mencionado capítulo 1, la cual lleva como epígrafe «Franquicias o bonificaciones degresivas»– precisa que las «franquicias y bonificaciones previstas en la presente sección se aplicarán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas».

14 A tenor del artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, que figura en la misma sección 2, quedarán excluidas del régimen previsto en dicha sección «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en que se devengue el IVA».

15 Con arreglo al artículo 287 de la Directiva IVA, «los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión». En lo que atañe a la República de Austria, dicho importe se fijó en 35.000 euros.

16 El artículo 288 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del régimen previsto en la presente sección estará constituida por las siguientes cuantías totales excluido el IVA:

1) la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas;

2) la cuantía de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagados en la fase anterior en virtud de los artículos 110 y 111, del apartado 1 del artículo 125, del artículo 127 y del apartado 1 del artículo 128;

3) la cuantía de las operaciones exentas en virtud de los artículos 146 a 149 y de los artículos 151, 152 y 153;

4) la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135 y de las prestaciones de seguro, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.

Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorporales, de la empresa no serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones.»

17 En virtud de sus artículos 411 y 413, la Directiva IVA deroga específicamente la Sexta Directiva y dispone su entrada en vigor el 1 de enero de 2007.

Normativa nacional

18 Con arreglo al artículo 6, apartado 1, número 16, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), en su redacción aplicable a los hechos sobre los que versa el litigio principal, el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles están en principio exentos del IVA, salvo en el caso de los inmuebles destinados a vivienda.

19 En su redacción aplicable a los hechos sobre los que versa el litigio principal, el artículo 6, apartado 1, número 27, de la UStG 1994 preveía la exención de «las operaciones de pequeños empresarios. Son pequeños empresarios aquellos que tengan su residencia o domicilio social en el territorio nacional austriaco y cuyo volumen de negocios, en el sentido del artículo 1, apartado 1, números 1 y 2, no sobrepase los 22.000 euros» en el período impositivo de 2006 y los 30.000 euros en el correspondiente a 2007.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 La Sra. Schmelz es de nacionalidad alemana y tiene su domicilio en Alemania. Es propietaria de una vivienda en Austria que arrienda por una renta mensual de 330 euros, junto con los gastos de mantenimiento.

21 La Sra. Schmelz no facturó el impuesto sobre el valor añadido en lo que atañe a la mencionada renta, al considerar que, en su condición de titular de una pequeña empresa, está exenta del referido impuesto en virtud del artículo 6, apartado 1, número 27, de la UStG 1994.

22 El Finanzamt considera que la Sra. Schmelz no puede disfrutar de la franquicia concedida a las pequeñas empresas, al carecer de residencia o domicilio social en Austria. Por consiguiente, tras haber comprobado que la Sra. Schmelz había obtenido, con su actividad de arrendamiento en Austria, un volumen de negocios neto de 5.890,90 euros en el período impositivo de 2006 y de 5.936,37 euros en el correspondiente a 2007, el Finanzamt giró dos liquidaciones, con fechas de 19 de junio de 2008 y de 17 de noviembre de 2008, en las que se determinaba que la deuda tributaria de la Sra. Schmelz en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios se elevaba, respectivamente, a 334,93 euros y a 316,15 euros.

23 La Sra. Schmelz interpuso entonces ante el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, un recurso contra las referidas liquidaciones tributarias. Dicho órgano jurisdiccional precisó, en una información complementaria, que el 10 de marzo de 2009 la Sra. Schmelz había declarado que en los períodos impositivos controvertidos en el litigio principal no había realizado ningún otro volumen de negocios en el territorio de la Unión Europea.

24 El órgano jurisdiccional remitente, por un lado, considera que las liquidaciones tributarias giradas por el Finanzamt son conformes al Derecho nacional, Derecho que, a su vez, resulta conforme tanto a las disposiciones de la Sexta Directiva como a las de la Directiva IVA, y, por otro lado, pone de relieve que, a diferencia de lo que sucede en el caso de la Sra. Schmelz, una persona con residencia en Austria podría beneficiarse,

en tanto que pequeña empresaria, de la exención del impuesto sobre el volumen de negocios.

25 Así pues, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, alberga dudas acerca de la compatibilidad de las mencionadas Directivas con las prohibiciones de discriminación resultantes del Derecho primario –a saber, de los artículos 12 CE, 43 CE y 49 CE– y del principio general del Derecho de la Unión relativo a la igualdad de trato.

26 Al preguntarse asimismo si la cuantía del volumen de negocios que distingue a las pequeñas empresas de las demás empresas se refiere al volumen de negocios realizado exclusivamente en el Estado miembro de que se trate o si procede tener en cuenta el volumen de negocios realizado en el conjunto del territorio de la Unión, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es contraria al Tratado [CE], en particular a la prohibición de discriminación (artículo 12 CE), a la libertad de establecimiento (artículos 43 CE y siguientes), a la libre prestación de servicios (artículos 49 CE y siguientes) o a los derechos fundamentales de la Unión (el principio de Derecho de la Unión de igualdad de trato), la frase "así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país" que figura en los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva […], así como la legislación que adapta el Derecho nacional a dicha disposición, al dar lugar a que los ciudadanos de la Unión que no estén establecidos en el interior del país de que se trate no puedan disfrutar de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24, apartado 2, de la Sexta Directiva ("Régimen especial de las pequeñas empresas"), mientras que los ciudadanos de la Unión que sí estén establecidos en el interior del país pueden acogerse a dicha franquicia en la medida en que el Estado miembro de que se trate conceda una franquicia del impuesto para las pequeñas empresas conforme a la Directiva?

2) ¿Es contraria al Tratado [CE], en particular a la prohibición de discriminación (artículo 12 CE), a la libertad de establecimiento (artículos 43 CE y siguientes), a la libre prestación de servicios (artículos 49 CE y siguientes) o a los derechos fundamentales de la Unión (el principio de Derecho de la Unión de igualdad de trato), la frase "las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en que se devengue el IVA" que figura en el artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA], al dar lugar a que los ciudadanos de la Unión que no estén establecidos en el interior del país de que se trate no puedan disfrutar de la franquicia del impuesto prevista en los artículos 282 y siguientes de la Directiva [IVA] ("Régimen especial de las pequeñas empresas"), mientras que los ciudadanos de la Unión que sí estén establecidos en el interior del país pueden acogerse a dicha franquicia en la medida en que el Estado miembro de que se trate conceda una franquicia del impuesto para las pequeñas empresas conforme a la Directiva [IVA]?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Es inválida en el sentido del artículo 234 CE, párrafo primero, letra b), la frase "así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país" que figura en los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva?

4) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión: ¿Es inválida en el sentido del artículo 234 CE, párrafo primero, letra b), la frase "las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en que se devengue el IVA" que figura en el artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA]?

5) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión: Por "volumen de negocios anual" en el sentido del anexo XV, sección IX ("Fiscalidad"), apartado 2, letra c), del [Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea], o del artículo 24 de la Sexta Directiva,

¿ha de entenderse el volumen de operaciones realizadas en un año en el Estado miembro respecto a las cuales se invoca el régimen especial de las pequeñas empresas, o bien el volumen de operaciones realizado por la empresa en un año en todo el territorio de la Unión?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión: Por "volumen de operaciones anual" en el sentido del artículo 287 de la Directiva IVA, ¿ha de entenderse el volumen de operaciones realizadas en un año en el Estado miembro respecto a las cuales se invoca el régimen especial de las pequeñas empresas, o bien el volumen de operaciones realizado por la empresa en un año en todo el territorio de la Unión?»

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

27 El Consejo de la Unión Europea considera que el órgano jurisdiccional remitente no disponía, en el momento en que formuló las cuestiones prejudiciales, de toda la información necesaria para valorar la cuestión relativa al establecimiento de la Sra. Schmelz. En efecto, posteriormente se supo que la demandante en el litigio principal no realizaba ninguna actividad económica en Alemania y que, por lo tanto, no tenía allí la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA. Basándose en que la única actividad de la Sra. Schmelz sujeta al IVA era el arrendamiento a particulares de un apartamento sito en Austria, el Consejo estima que es posible considerar que aquélla dispone de un establecimiento en dicho país. En consecuencia, concluye el Consejo, no consta que las cuestiones prejudiciales sean pertinentes para resolver el litigio principal.

28 A este respecto, procede recordar que, en el procedimiento establecido por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, en principio el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59, y de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-2213, apartado 25).

29 Así, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia Alassini y otros, antes citada, apartado 26).

30 Por otra parte, del artículo 234 CE, párrafo segundo, se desprende claramente que incumbe al órgano jurisdiccional nacional decidir en qué fase del procedimiento procede plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencias de 10 de marzo de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association y otros, 36/80 y 71/80, Rec. p. 735, apartado 5, y de 17 de abril de 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rec. p. I-2749, apartado 45).

31 En el presente caso, aun suponiendo que sea exacta la información facilitada por la Sra. Schmelz al órgano jurisdiccional remitente, de ello no cabe deducir en modo alguno que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarde manifiestamente relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal o que el problema sea de naturaleza hipotética. En efecto, tal como el Gobierno austriaco ha precisado en la vista, la circunstancia de que las únicas operaciones de la Sra. Schmelz sujetas a tributación sean el arrendamiento de su apartamento no implica que las

autoridades austriacas puedan considerar fundadamente que aquélla dispone de un establecimiento en Austria.

32 De lo anterior se deduce que procede responder a las cuestiones planteadas por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

Sobre las cuestiones prejudiciales

33 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que están relacionadas entre sí y que deben, por ende, ser examinadas conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva, así como el artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, son conformes con los artículos 12 CE, 43 CE y 49 CE así como con el principio de igualdad de trato, en la medida en que permiten que los Estados miembros concedan a las pequeñas empresas establecidas en su territorio una franquicia del IVA con pérdida del derecho a deducir, pero excluyen esta posibilidad en lo que atañe a las pequeñas empresas establecidas en otros Estados miembros.

34 El órgano jurisdiccional remitente pide también que se dilucide si el concepto «volumen de operaciones anual», utilizado tanto en los artículos 24 y 24 *bis* de la Sexta Directiva como en los artículos 284 a 287 de la Directiva IVA, se refiere al volumen de operaciones realizado por la empresa durante un año en el Estado miembro en el que ha solicitado disfrutar de la franquicia del IVA, o bien al realizado durante un año en todo el territorio de la Unión.

Sobre la libertad aplicable

35 En lo que atañe a la libertad aplicable a las circunstancias del litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a las libertades de establecimiento y de prestación de servicios.

36 En primer término, la libertad de establecimiento, que el artículo 43 CE reconoce a los nacionales de la Unión y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 CE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 17 y la jurisprudencia citada).

37 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de establecimiento, en el sentido del Tratado, es muy amplio, e implica la posibilidad de que un nacional de la Unión participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado de origen, y de que se beneficie de ello, favoreciendo así la interpenetración económica y social en el interior de la Unión en el ámbito de las actividades por cuenta propia (sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 18 y jurisprudencia citada).

38 Sin embargo, para que puedan aplicarse las disposiciones relativas al derecho de establecimiento, es necesario, en principio, que se garantice una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y de posesión de bienes inmuebles, que la gestión de dichos bienes sea activa (sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 19). Tal presencia permanente debe poder comprobarse sobre la base de elementos objetivos y verificables por terceros, relativos,

en particular, al nivel de existencia física por lo que a locales, personal y equipos se refiere (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 67).

39 Pues bien, de la descripción de los hechos facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la Sra. Schmelz no reúne los mencionados requisitos.

40 Por consiguiente, las disposiciones que regulan la libertad de establecimiento no resultan aplicables en las circunstancias del litigio principal.

41 En segundo término, respecto a la libre prestación de servicios, por un lado procede considerar que el arrendamiento de bienes inmuebles constituye una prestación de servicios realizada a cambio de una remuneración, a efectos del artículo 50 CE, párrafo primero (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Hengartner y Gasser, C-70/09, Rec. p. I-7233, apartado 32). Por otro lado, la circunstancia de que la Sra. Schmelz arriende durante varios años un apartamento sito en Austria no se opone a la aplicación del artículo 49 CE.

42 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de servicio en el sentido del Tratado puede abarcar servicios de muy distinta naturaleza, incluidos los servicios cuya prestación se efectúa durante un período prolongado, incluso de varios años. En efecto, ninguna disposición del Tratado permite determinar, de manera abstracta, la duración o la frecuencia a partir de la cual la prestación de un servicio o de un determinado tipo de servicio en otro Estado miembro no puede considerarse ya una prestación de servicios en el sentido del Tratado (véase la sentencia de 11 de diciembre de 2003, Schnitzer, C-215/01, Rec. p. I-14847, apartados 30 y 31).

43 Habida cuenta de todo lo expuesto, procede considerar que la actividad de la Sra. Schmelz está incluida en el ámbito de la libre prestación de servicios a efectos del artículo 49 CE.

44 Por último, respecto a la aplicabilidad en las circunstancias del litigio principal del artículo 12 CE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede recordar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-487, apartado 31 y jurisprudencia citada).

45 Ahora bien, el artículo 49 CE –aplicable al litigio principal, tal como se ha declarado en el apartado 43 de la presente sentencia– prevé tales normas específicas que prohíben la discriminación. De ello se deduce que el artículo 12 CE no resulta aplicable en las circunstancias del litigio principal.

Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

46 Es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los ciudadanos de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Unión y se oponen a las medidas que pudieran colocarlos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias Bosman, antes citada, apartado 94, y de 19 de noviembre 2009, Filipiak, C-314/08, Rec. p. I-11049, apartado 58).

47 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 49 CE exige suprimir cualquier restricción a la libre prestación de servicios cuando pueda impedir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6649, apartado 23 y jurisprudencia citada).

48 También se desprende de la jurisprudencia que el artículo 49 CE prohíbe no sólo las discriminaciones ostensibles, en razón de la nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, mediante la aplicación de otros criterios de distinción, conduzca de hecho al mismo resultado. Éste es el caso, en particular, de una medida que establece una distinción basada en el criterio de la residencia, en cuanto que éste implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, en la medida en que los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales (véase la sentencia de 16 de enero de 2003, Comisión/Italia C-388/01, Rec. p. I-721, apartados 13 y 14 así como la jurisprudencia citada).

49 Un caso de restricción prohibida por el artículo 49 CE sobreviene, en particular, cuando las disposiciones fiscales de un Estado miembro que se aplican a actividades económicas transfronterizas son menos favorables que las disposiciones que se aplican a una actividad económica ejercida en el interior de sus fronteras (véase la sentencia Filipiak, antes citada, apartado 62).

50 Procede declarar, por otro lado, que la prohibición de restricciones a la libre prestación de servicios se aplica no sólo a las medidas nacionales, sino también a las medidas que emanan de las instituciones de la Unión (véase, por analogía, en lo que atañe a la libre circulación de mercancías, la sentencia de 25 de junio de 1997, Kieffer y Thill, C-114/96, Rec. p. I-3629, apartado 27 y la jurisprudencia citada).

51 En el caso presente, tanto los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva como el artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA permiten que los Estados miembros concedan a las pequeñas empresas establecidas en su territorio una franquicia del IVA con pérdida del derecho a deducir, pero excluyen esta posibilidad para las pequeñas empresas establecidas en otros Estados miembros.

52 De lo anterior se deduce que, cuando un Estado miembro establece la franquicia del IVA para las pequeñas empresas, las empresas de este tipo que están establecidas en su territorio pueden, en su caso, prestar sus servicios en condiciones más ventajosas que las pequeñas empresas establecidas fuera de dicho territorio, habida cuenta de que, en virtud de las mencionadas disposiciones, se prohíbe a los Estados miembros hacer extensible a esas últimas empresas la franquicia en cuestión.

53 En el caso presente, de lo constatado en el apartado anterior se desprende que el hecho de excluir a las pequeñas empresas establecidas fuera del territorio austriaco del beneficio de la franquicia del IVA hace que para esas pequeñas empresas resulte menos atractivo prestar servicios en Austria. Por consiguiente, tal exclusión supone una restricción a la libre prestación de servicios.

54 Además, tal como la Abogado General ha puesto de relieve en los puntos 42 a 44 y 83 de las conclusiones, por un lado la restricción en cuestión no puede imputarse a los Estados miembros, ya que, en efecto, las Directivas de que se trata únicamente permiten a éstos aplicar la franquicia del IVA a las pequeñas empresas establecidas en su respectivo territorio. Por otro lado, la circunstancia de que las pequeñas empresas establecidas fuera del territorio del Estado miembro en el que se devenga el IVA tengan la posibilidad de deducir el impuesto soportado puede no ser suficiente para compensar el hecho de que no se les aplique el régimen de la franquicia del IVA, especialmente cuando tales pequeñas empresas no realicen operaciones sujetas a tributación que puedan dar lugar a la deducción del impuesto soportado o cuando realicen muy pocas de estas operaciones.

55 En tales circunstancias, procede examinar la eventual justificación de la mencionada restricción.

Sobre la justificación

56 Tanto los Gobiernos austriaco, alemán y griego como el Consejo y la Comisión Europea consideran que la restricción a la libre prestación de servicios consistente en la desigualdad de trato entre las pequeñas empresas en función de que estén establecidas o no en el territorio austriaco se justifica por la necesidad de garantizar la eficacia de la inspección tributaria. Según aquellos Gobiernos e instituciones, tal inspección únicamente puede llevarla a cabo de un modo eficaz el Estado miembro en cuyo territorio está establecida la pequeña empresa.

57 A este respecto, según reiterada jurisprudencia la necesidad de garantizar la eficacia de la inspección tributaria constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 52).

58 No obstante, para poder estar justificada, una medida restrictiva debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia Persche, antes citada, apartado 52).

59 Procede considerar, a este respecto, que restringir el beneficio de la franquicia del IVA exclusivamente a las pequeñas empresas establecidas en el territorio del Estado miembro que concede la franquicia es idóneo para garantizar una inspección tributaria eficaz destinada a comprobar que se reúnen efectivamente los requisitos para

disfrutar de dicha franquicia, habida cuenta de que, en general, las empresas conservan en su lugar de establecimiento los documentos relativos al conjunto de sus actividades económicas.

60 Por consiguiente, los Gobiernos e instituciones que intervienen en el presente procedimiento consideran, con razón, que el Estado miembro de acogida no está en condiciones de controlar eficazmente las actividades que, en el marco de la libre prestación de servicios, desarrolla una empresa que no está establecida en el territorio de dicho Estado.

61 En cuanto a la necesidad de restringir el beneficio del régimen de que se trata exclusivamente a las pequeñas empresas establecidas en el Estado miembro interesado, los mencionados Gobiernos e instituciones alegan que las normas sobre asistencia administrativa que resultan del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, 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), y de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), no son idóneas para garantizar un intercambio útil de la información.

62 Los mencionados Gobiernos e instituciones ponen de relieve que, en la medida en que la finalidad del régimen especial de las pequeñas empresas es simplificar las cargas administrativas correspondientes a las operaciones sujetas a tributación, dichas empresas están dispensadas de las formalidades administrativas de carácter tributario relacionadas con el impuesto sobre el volumen de negocios, de manera que el Estado miembro de establecimiento no dispone de ningún dato que haya de comunicarse con arreglo al Reglamento nº 1798/2003. Añaden que, como la Directiva 77/779 se refiere únicamente a la información relacionada con los impuestos directos, no permite recabar ni comunicar datos relacionados con el volumen de negocios de las pequeñas empresas.

63 A este respecto, procede declarar, por una parte, que, si no existen datos pertinentes, no será posible alcanzar el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria con vistas a combatir el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos, cuya necesidad se ha recordado en el apartado 57 de la presente sentencia. Por otra parte, tal como indicó la Abogado General en el punto 33 de las conclusiones, el régimen especial de las pequeñas empresas prevé una simplificación administrativa destinada a fomentar la creación de este tipo de empresas, a impulsar su actividad y a hacerlas más competitivas, así como a mantener un equilibrio razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener.

64 En efecto, en virtud del artículo 272, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán dispensar a las pequeñas empresas de todas las formalidades previstas en los artículos 213 a 271 de las misma Directiva, cuya finalidad es informar a las autoridades tributarias de los Estados miembros acerca de las actividades sujetas a tributación por el IVA en sus respectivos territorios.

65 Por lo tanto, tal como ha precisado el Consejo, generalmente las pequeñas empresas no están fiscalmente identificadas a efectos del IVA en el Estado miembro de su establecimiento y este último no dispone de ningún dato relacionado con el volumen de negocios de aquéllas. En este sentido, el Gobierno alemán precisó, en el litigio principal, que la pequeña empresa de la Sra. Schmelz no está fiscalmente identificada en Alemania a efectos del IVA y que dicho Estado miembro no dispone de ningún dato relacionado con el volumen de negocios de aquella empresa.

66 En cuanto a la Directiva 77/799, procede declarar que, a tenor de su artículo 1, dicha Directiva contempla el intercambio de información relativa a los impuestos sobre la renta, el patrimonio y las primas de seguros. No obstante, si bien es cierto que no cabe excluir que la información relativa a la renta, en particular, puede facilitar indicaciones útiles para la inspección del posible fraude en materia de IVA, no lo es menos que tal información no se refiere a volumen de negocios sujeto a tributación por el IVA.

67 En tales circunstancias, los Gobiernos e instituciones que intervienen en el presente procedimiento consideran fundadamente que las normas en materia de asistencia administrativa previstas en el Reglamento nº 1798/2003 y en la Directiva 77/799 no son idóneas para garantizar un intercambio útil de información en lo que atañe a las pequeñas empresas que ejercen actividades en el territorio del Estado miembro que aplica una franquicia del IVA.

68 Por lo demás, solamente podría ponerse remedio a tal escasez de información imponiendo formalidades como las previstas en los artículos 213 a 271 de la Directiva IVA. Ahora bien, tal como se indica en el apartado 63 de la presente sentencia, la finalidad del régimen especial de las pequeñas empresas es precisamente librar de tales formalidades tanto a ese tipo de empresas como a las administraciones tributarias.

69 En efecto, garantizar la eficacia de la inspección tributaria en lo que atañe al volumen de negocios que una pequeña empresa realiza en Estados miembros distintos del Estado en el que se halla establecida requeriría, por un lado, imponer a las pequeñas empresas y a las Administraciones tributarias complejas formalidades que permitieran recabar la información pertinente y detectar eventuales abusos, así como, por otro lado, que las autoridades tributarias del Estado miembro de establecimiento tuvieran que efectuar peticiones recurrentes de asistencia administrativa a las autoridades tributarias de todos los demás Estados miembros de la Unión con vistas al intercambio de la referida información.

70 Procede añadir que restringir el beneficio de la franquicia del IVA exclusivamente a los sujetos pasivos establecidos en el Estado miembro que ha introducido tal franquicia permite impedir que sujetos pasivos que ejercen actividades en varios Estados miembros sin estar establecidos en ellos puedan, valiéndose de las franquicias existentes en dichos Estados, eludir total o parcialmente la tributación correspondiente a sus actividades, incluso cuando tales actividades, consideradas en su conjunto, excedieran objetivamente del nivel de actividad de una pequeña empresa, lo que resultaría inconciliable con el imperativo de ayudar únicamente, mediante la excepción al principio de tributación que constituye tal mecanismo de franquicia, a las pequeñas empresas.

71 Habida cuenta de lo anterior, resulta que, en esta fase de la evolución del régimen del IVA, tanto el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria con vistas a combatir el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos como el objetivo del régimen especial de las pequeñas empresas –consistente en reforzar la competitividad de este tipo de empresas– justifican, por un lado, que la aplicación de la franquicia del IVA se circunscriba a las actividades de las pequeñas empresas establecidas en el territorio del Estado miembro en el que se devengue el IVA y, por otro lado, que el volumen de negocios anual que ha de tenerse en cuenta sea el realizado en el Estado miembro en que la empresa esté establecida.

72 En tales circunstancias, procede considerar que el hecho de restringir el beneficio de la franquicia del IVA exclusivamente a las pequeñas empresas establecidas en el Estado miembro en el que se devengue el IVA no excede de lo necesario para garantizar la consecución de los dos objetivos mencionados.

73 De lo anterior resulta que el examen de las cuestiones prejudiciales no ha revelado ningún elemento que pueda afectar a la conformidad con el artículo 49 CE de los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva, y del artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

74 Por último, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente pide asimismo que se dilucide si las disposiciones objeto de controversia en el litigio principal son conformes con el principio general de igualdad de trato, procede recordar que ya se ha declarado –en el apartado 53 de la presente sentencia– que la desigualdad de trato controvertida supone una restricción de la libre prestación de servicios, por lo que está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE.

75 Ahora bien, tal como ha puesto de relieve la Abogado General en el punto 75 de las conclusiones, en las presentes circunstancias procede considerar que el principio general de igualdad de trato no está destinado a aplicarse de manera independiente.

76 Habida cuenta de todo lo expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas que el examen de las mismas no ha revelado ningún elemento que pueda afectar a la validez, en relación con el artículo 49 CE, de los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo de la Sexta Directiva, y del artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

77 Los artículos 24 y 24 *bis* de la Sexta Directiva y los artículos 284 a 287 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «volumen de operaciones anual» se refiere al volumen de operaciones realizado por una empresa durante un año en el Estado miembro en el que se halla establecida.

Costas

78 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) El examen de las cuestiones prejudiciales no ha revelado ningún elemento que pueda afectar a la validez, en relación con el artículo 49 CE, de los artículos 24, apartado 3, y 28 décimo 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, en su versión modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, y del artículo 283, apartado 1, letra c),

de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2) Los artículos 24 y 24 *bis* de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/18, y los artículos 284 a 287 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «volumen de operaciones anual» se refiere al volumen de operaciones realizado por una empresa durante un año en el Estado miembro en el que se halla establecida.

Firmas