

62010CC0524

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 22 de septiembre de 2011 (1)

Asunto C-524/10

Comisión Europea

contra

República Portuguesa

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido soportado — Régimen a tanto alzado de los productores agrícolas — Compensación a tanto alzado en lugar de deducción — Porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero — Condiciones»

I. Introducción

1.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) establece fundamentalmente que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) debe recaudarse de la manera más general posible y su ámbito de aplicación incluir todas las fases de la producción y de la distribución. Cada empresa participante en la cadena de producción o distribución debe añadir el IVA al precio neto de sus productos o servicios y abonárselo a la administración fiscal. No obstante, una empresa sujeta al pago del IVA tiene derecho a deducir el impuesto soportado, es decir, puede deducir el IVA que ha pagado a sus propios proveedores. Por tanto, cada empresa abona únicamente el IVA correspondiente al valor añadido que ha generado. Económicamente, el IVA recaudado en las distintas fases lo soportan los clientes correspondientes y, en última instancia, sólo el consumidor final.

2.

Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA implicase dificultades, un régimen especial denominado régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. Conforme a dicho régimen, podrá eximirse a los productores agrícolas de la recaudación del IVA, substituyéndose la deducción habitual calculada específicamente por una compensación calculada a tanto alzado por el IVA soportado.

3.

En el presente procedimiento por incumplimiento, la Comisión alega principalmente que Portugal ha fijado en cero el porcentaje correspondiente a dicha compensación a tanto alzado, por lo que los productores agrícolas portugueses incluidos en dicho régimen no son compensados por el IVA soportado.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4.

El título XI de la Directiva IVA, denominado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», incluye en su capítulo 7, «Disposiciones diversas», el artículo 272, apartado 1, párrafo primero, letra e), que dispone que los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos que se beneficien del régimen común global de los productores agrícolas de determinadas obligaciones o de toda obligación contemplada en los capítulos 2 a 6. Dentro de dichas obligaciones se incluye la de identificarse como sujeto pasivo del IVA frente a la administración fiscal, expedir facturas con el IVA incluido, llevar una contabilidad y presentar declaraciones de IVA.

5.

El título XII, «Regímenes especiales», de la Directiva IVA regula en su capítulo 2, que comprende los artículos 295 a 305, el «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas».

6.

En virtud del artículo 296, apartado 1, de la Directiva, 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 para pequeñas empresas implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar el IVA soportado en las operaciones de compra. La compensación a tanto alzado prevista en la citada disposición sustituye al derecho de deducción (artículo 302). No obstante, un agricultor en régimen de tanto alzado también puede optar por la imposición normal (artículo 296, apartado 3).

7.

A tenor del artículo 297 de la Directiva:

«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.»

8.

El artículo 298 de la Directiva dispone:

«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.» (3)

9.

Los porcentajes a tanto alzado de compensación 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 (artículo 299). La compensación a tanto alzado que corresponde a cada agricultor sometido al régimen de tanto alzado se calculará aplicando el porcentaje a tanto alzado de compensación pertinente al precio neto de los productos que haya entregado y de las prestaciones de servicios que haya efectuado (artículo 300). El reintegro de la compensación a tanto alzado lo efectuarán el cliente o los poderes públicos (artículo 301). Si lo efectúa el cliente sujeto pasivo, tendrá derecho a deducirlo del IVA de sus propias operaciones de entrega o solicitar su devolución a la administración fiscal (artículo 303).

B. Derecho portugués

10.

Según el artículo 9, número 33, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «CIVA»), (4) las entregas de bienes realizadas en el contexto de las actividades enumeradas en el anexo A del CIVA, «Lista de actividades de producción agrícola», así como las prestaciones de servicios agrícolas mencionadas en el anexo B, «Lista de prestaciones de servicios agrícolas», estarán dispensadas del IVA, en tanto sean realizadas por un productor agrícola como actividad marginal utilizando sus propios medios de mano de obra y las instalaciones normales de su explotación agrícola o forestal. Los citados anexos A y B equivalen en lo esencial a los anexos VII y VIII de la Directiva IVA.

11.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 29, apartado 3, CIVA, los productores agrícolas que efectúen exclusivamente operaciones exentas de IVA, estarán dispensados de la obligación habitual de recaudar el impuesto, expedir facturas, presentar declaraciones y llevar una contabilidad. Podrán optar por el régimen normal, incluido el derecho de deducción del IVA, pero deberán permanecer en el régimen elegido durante cinco años (artículo 12).

III. Hechos, procedimiento administrativo previo y pretensiones

12.

Mediante escrito de 6 de junio de 2008, la Comisión comunicó a las autoridades portuguesas que consideraba incompatible con el régimen común de tanto alzado de la Directiva IVA el régimen facultativo de los productores agrícolas vigente en Portugal. El régimen portugués no prevé ninguna compensación por el IVA soportado, sino que en realidad se limita a establecer una exención fiscal de las actividades agrícolas acompañada de la imposibilidad de deducir el IVA soportado.

13.

En su respuesta de 20 de agosto de 2008, las autoridades portuguesas niegan que exista un incumplimiento: el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA permite expresamente que los Estados miembros establezcan en un nivel cero el porcentaje a tanto alzado de compensación y, en principio, con independencia del importe del IVA soportado por los agricultores en régimen de tanto alzado. El régimen portugués también cumple los objetivos del régimen común global de los productores agrícolas y, en concreto, el de simplificación. Además, el régimen controvertido es comparable a una exención fiscal sin derecho a deducir el IVA

soportado. Por lo demás, a su entender, los Estados miembros pueden elegir libremente la forma y los medios para transponer directivas, por lo que nada se opone al régimen portugués.

14.

Insatisfecha con estas alegaciones, la Comisión envió a la República Portuguesa, con fecha de 26 de junio de 2009, un dictamen motivado en el que mantenía que el régimen portugués no era compatible con los artículos 296 a 298 de la Directiva IVA.

15.

Mediante escrito de 31 de agosto de 2009, dirigido a la Comisión, la República Portuguesa se negó a dar cumplimiento al referido dictamen y siguió aplicando su punto de vista.

16.

La Comisión continua considerando que el régimen portugués infringe el Derecho de la Unión y, en consecuencia, mediante el presente recurso, recibido en el Tribunal de Justicia el 11 de noviembre de 2010, solicita:

—

Que se declare que la República Portuguesa ha incumplido lo dispuesto en los artículos 296 a 298 de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA, al aplicar a los productores agrícolas un régimen especial contrario al régimen especial establecido en dicha Directiva, por el que se les exime del pago del IVA y se les aplica un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero, al mismo tiempo que procede a un ajuste negativo considerable de sus recursos propios para compensar la recaudación del IVA.

—

Que se condene en costas a la República Portuguesa.

17.

Por su parte, la República Portuguesa solicita al Tribunal de Justicia que:

—

Desestime el recurso.

—

Condene en costas a la Comisión.

18.

Tras la fase escrita del procedimiento, se celebró una vista el 14 de septiembre de 2011.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre el motivo de recurso basado en el porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero

1. Sobre la interpretación del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva

19.

Para resolver el presente litigio es necesario, en primer lugar, aclarar bajo qué condiciones los Estados miembros, y por tanto también Portugal, están facultados en virtud de la Directiva IVA para establecer, en el contexto del régimen a tanto alzado de los productores agrícolas, un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero. Precisamente mediante la aplicación de tal tipo cero, no se logra como resultado una compensación del IVA que grava las operaciones de compra de los productores agrícolas.

a) Sobre el tenor del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva

20.

Portugal considera que un tipo cero es totalmente admisible y se remite al tenor del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva. De hecho, la citada disposición establece expresamente que «los Estados miembros también podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero».

21.

No obstante, la Comisión opina que esta disposición no debe entenderse que dé carta blanca. Es más, el tipo cero únicamente resulta admisible bajo determinadas condiciones, en particular cuando el porcentaje a tanto alzado de compensación calculado conforme a la Directiva se mueve entorno al cero o cuando las operaciones de compra del productor agrícola están exentas, por lo que no hay nada que compensar.

22.

El texto del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva no respalda en absoluto tal limitación de la facultad concedida a los Estados miembros de reducir hasta el nivel cero los porcentajes a tanto alzado de compensación. Ahora bien, dicho texto tampoco excluye la interpretación restrictiva defendida por la Comisión. En consecuencia, deberá analizarse el contexto sistemático, así como la finalidad (5) y la génesis (6) de la citada disposición en busca de otros elementos que indiquen el sentido en que debe interpretarse dicha disposición.

b) Sobre la génesis del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva

23.

En cuanto a la génesis del artículo 28, apartado 2, segunda frase, de la Directiva, a la que las partes han dedicado una atención particular, cabe señalar en primer lugar que el artículo 25, apartado 3, párrafo primero, cuarta frase, de la Directiva 77/388/CEE, (7) Sexta Directiva del IVA, refundida por la Directiva IVA, preveía ya desde el inicio que «los Estados miembros también podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero».

24.

Según consta, esta disposición se remonta a una propuesta de modificación de Irlanda del proyecto inicial de Directiva de la Comisión. (8) En el «texto de compromiso definitivo» sobre el régimen especial para los agricultores elaborado por la Comisión en el marco de los debates relativos a su proyecto, (9) que toma en consideración «algunas modificaciones realizadas en la

reunión del Comité de Representantes Permanentes de 3 de diciembre de 1976 []», aparece una nueva cuarta frase en el artículo 27, (10) apartado 3, párrafo primero, según la cual «los Estados miembros podrán reducir dichas devoluciones hasta el nivel cero». En una nota a pie de página se indica que la introducción de dicha frase fue acordada por el Comité de Representantes Permanentes a petición de la Delegación irlandesa.

25.

En la nota R/3260/76 (FIN 892) del Consejo, de 21 de diciembre de 1976, (11) sobre los debates del Comité de Representantes Permanentes de 3 y 8 de diciembre 1976, se indica que «todas las delegaciones se han manifestado a favor de conceder a los Estados miembros la facultad de reducir los tipos de compensación de que se trata hasta el nivel cero».

26.

No obstante, en un escrito del Representante Permanente de Irlanda de 19 de diciembre de 1976 (12) dirigido al Consejo, relativo al artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA – Régimen especial para los agricultores, no aparece la propuesta controvertida ni dicho escrito permite extraer conclusiones sobre las consideraciones subyacentes. Únicamente se indica de forma muy general «que la versión actual plantea considerables dificultades a Irlanda. La Comisión ha sido informada de dichas dificultades con vistas a la adaptación del proyecto [...]».

27.

En el presente procedimiento, la Comisión alega que el régimen controvertido se explica especialmente por el hecho de que anteriormente determinados Estados miembros, entre ellos Irlanda, aplicaban un tipo cero a los insumos agrícolas y la Directiva 77/388 lo continuó permitiendo, si bien dentro de unos límites estrictos. (13) Para tales situaciones el Consejo concedió a los Estados miembros la facultad de establecer un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero.

28.

A esto, sin embargo, hay que oponer que la compensación a tanto alzado exige necesariamente haber soportado el pago del impuesto, (14) por lo que, con un tipo cero aplicado a las operaciones de compra, no será posible acogerse de antemano a un porcentaje a tanto alzado de compensación superior a cero y, en consecuencia, no se requerirá una autorización expresa para ello. Además, en la fecha en la que se incluyó el régimen controvertido en el proyecto de Directiva 77/388, el artículo 27, apartado 3, (15) ya disponía que los Estados miembros establecerán «si es necesario» porcentajes a tanto alzado de compensación. Si a las operaciones de compra se les aplica un tipo cero, no existirá tal necesidad, por lo que tampoco se requerirá una autorización para establecer un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero.

29.

Portugal, por su parte, se remite a la exposición de motivos de la Comisión de su proyecto inicial de Directiva de junio de 1973 (16) en la que la propia Comisión, en relación con los apartados 4 y 5 del artículo 27, «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas», indica que los Estados miembros, dentro de los límites máximos fijados en el apartado 3, podrán establecer libremente los porcentajes a tanto alzado de compensación. Si bien en la versión alemana de la exposición de motivos del proyecto no aparece la palabra «frei» [libremente], en el texto francés sí se indica «peuvent librement fixer», en el texto inglés «may freely fix», en el italiano «possono liberamente fissare» y en el neerlandés «vrijelijk kunnen vaststellen».

30.

Sorprende la aparente generosidad empleada en este caso. Si la Comisión hubiera querido dar a los Estados miembros total libertad dentro de los referidos límites máximos, lo más fácil para ella y el Consejo habría sido redactarlo de tal modo en el texto de la Directiva. Sin embargo, no lo hicieron. Por el contrario, el Consejo, a petición de Irlanda, acordó en una fase muy posterior de las negociaciones un régimen que, en lo que respecta al margen de discrecionalidad de los Estados miembros, es mucho menos claro.

31.

Además, el Consejo, en el período en que trataba la propuesta de modificación irlandesa, también se ocupó de una enmienda al artículo 27, apartado 3, párrafo primero, propuesta por la Representación permanente alemana (17) y considerada por ésta «de imperiosa necesidad», (18) de que los porcentajes a tanto alzado de compensación pudieran redondearse en medio punto por exceso o por defecto. Dicha propuesta se incluyó como quinta frase de la citada disposición. (19) Si en el proyecto inicial de Directiva, o a más tardar tras la inclusión de la cuarta frase propuesta por Irlanda, las Delegaciones hubieran considerado que los Estados miembros tenían total libertad para, dentro de unos límites máximos, establecer el porcentaje a tanto alzado de compensación, no se habría requerido una regla de redondeo. Es más, los estrictos requisitos de la regla de redondeo apuntan en contra de la total discrecionalidad de los Estados miembros.

32.

Por tanto, las aclaraciones de la Comisión en la exposición de motivos del proyecto inicial de Directiva no son decisivas para determinar en qué sentido debe interpretarse el régimen controvertido en este caso.

33.

Por lo tanto, la génesis del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA no proporciona indicaciones claras de si debe interpretarse en el sentido defendido por la Comisión o por Portugal.

c) Sobre el contexto sistemático y la finalidad

i) El contexto sistemático concreto

34.

En las alegaciones sobre la génesis se incluyen ya algunas consideraciones sistemáticas.

35.

Así, ya se comprobó que, de todos modos, la fijación de porcentajes de compensación a tanto alzado con arreglo al artículo 297, apartado 1, de la Directiva (20) está únicamente prevista en caso de ser necesario. Si los insumos agrícolas no soportan la carga del IVA, no existirá tal necesidad y, en definitiva, no sería necesario el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva para poder establecer un porcentaje de compensación de nivel cero.

36.

Precisamente en este sentido, el artículo 299 de la Directiva (21) dispone que los porcentajes a tanto alzado de compensación 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. De este modo se garantiza que el régimen global de los productores agrícolas no contenga ningún elemento de ayuda. (22)

37.

Ambos aspectos sistemáticos permiten deducir que el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva establece un régimen independiente y pretende conceder a los Estados miembros la facultad de realizar una compensación de nivel cero también cuando las operaciones de compra soporten la carga del impuesto.

38.

Ahora bien, con tal interpretación es difícil de imaginar que la razón para establecer dicho régimen pudiera haber sido, de hecho, las «serias dificultades» de Irlanda por el tipo fiscal cero que aplicaba a los insumos agrícolas. En efecto, en la fecha en la que Irlanda manifestó al Consejo «serias dificultades», (23) el proyecto de Directiva 77/388 ya contenía una disposición similar al artículo 299 de la Directiva IVA, (24) y cuando a propuesta de Irlanda se introdujo la disposición precursora del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA en el proyecto de Directiva 77/388, (25) la disposición precursora del artículo 297, apartado 1, de la Directiva IVA (26) ya disponía que los Estados miembros «si es necesario» establecerán porcentajes a tanto alzado de compensación. (27)

39.

La regla de redondeo ya citada del artículo 298, apartado 2, primera frase, de la Directiva aboga más bien en contra de interpretar la segunda frase en el sentido de que el establecimiento de un tipo cero no está sujeto a condición alguna. Si, conforme al artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva históricamente anterior, los Estados miembros tuvieran de hecho la libertad de establecer una compensación de nivel cero, a pesar de haberse soportado un IVA considerable, no se requeriría una disposición que facultase para redondear en medio punto por exceso o por defecto el porcentaje de compensación a tanto alzado calculado según determinados parámetros.

40.

Ahora bien, desde un punto de vista sistemático, la segunda frase tampoco es un mero apéndice de la primera frase, en el sentido de que el redondeo también puede conducir a un tipo cero. En primer lugar, el orden de estas frases en la Directiva 77/388 era el inverso, en segundo lugar, la secuencia cronológica de la introducción de dichas frases en el proyecto de Directiva 77/388 excluye tal punto de vista y, en tercer lugar, por su propia naturaleza, el redondeo puede tener como efecto un tipo cero. En aras de la exhaustividad ha de señalarse que la palabra «también» en

el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA es una innovación de dicha Directiva. No obstante, puesto que, como indica el tercer considerando de esta Directiva, dicha modificación no se menciona en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y la entrada en vigor de la Directiva, (28) su finalidad, por tanto, no era un cambio de contenido. De esta modificación meramente redaccional no se infieren otras indicaciones adicionales aplicables a la interpretación que ha de realizarse en este caso.

41.

Habida cuenta de que las consideraciones sistemáticas expuestas hasta ahora no encauzan claramente la interpretación del artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA en una dirección o en otra, dicha disposición deberá presentarse en un contexto más amplio y en el análisis deberá incluirse además la finalidad del régimen global de los productores agrícolas.

ii) El contexto más amplio y la finalidad del régimen de tanto alzado

42.

El régimen global de los productores agrícolas pertenece al régimen especial del sistema común del IVA y, como tal, debe ser objeto de una interpretación estricta. (29)

43.

Como indica el propio título del correspondiente capítulo 2 del título XII de la Directiva IVA, «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas», y concretan los artículos 296 y 302, en relación con el artículo 272, apartado 1, párrafo primero, letra e), de la Directiva, la finalidad de dicho régimen especial es conceder a los productores agrícolas una compensación a tanto alzado por el IVA soportado en caso de que la aplicación del régimen general o, en su caso, del régimen especial para las pequeñas empresas implique dificultades. (30) Este régimen se ha concebido de tal forma que los agricultores incluidos en él no recaudan ni abonan el IVA correspondiente a sus operaciones de entrega, pero, a cambio, tampoco tienen un derecho de deducción. Por el contrario, el impuesto soportado debe compensarse globalmente.

44.

En este contexto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (31) y normalmente no debe limitarse. (32) El derecho de deducción garantiza en concreto la neutralidad del IVA. (33)

45.

Si bien es cierto que mediante la compensación a tanto alzado no se consigue la neutralidad del IVA con carácter asimismo individual como sucede con el derecho de deducción, la idea básica del régimen es garantizar la neutralidad del IVA para el conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado (34) y aproximarse lo más posible a ella de manera individual. Esto se consigue mediante los porcentajes de compensación a tanto alzado, cuya finalidad según el artículo 295, apartado 1, número 7, de la Directiva es compensar el IVA soportado, que se calculan conforme al artículo 298, apartado 1, de la Directiva sobre la base de los datos macroeconómicos en vigor para dicho grupo (35) y, posteriormente, se aplican en virtud del artículo 300 de la Directiva a las operaciones de venta del agricultor individual en régimen de tanto alzado.

46.

Al contrario de lo que sucede en el caso de los sujetos pasivos sujetos al régimen normal, el

régimen a tanto alzado de los productores agrícolas tiene como efecto que no se recaude IVA alguno de sus operaciones de venta y, en consecuencia, cabe preguntarse por qué ha de realizarse una compensación del impuesto soportado, a pesar de que, como Portugal alega, según el artículo 168 de la Directiva, en el caso de las operaciones de venta exentas de IVA tampoco existe un derecho de deducción.

47.

Sin embargo, el régimen especial para productores agrícolas no se concibió como exención fiscal. Puesto que los productores agrícolas, como afirma la Comisión, normalmente son los primeros eslabones de largas cadenas de producción y distribución hasta el consumidor final, (36) la mera exención fiscal de sus operaciones de venta tendría como consecuencia que el impuesto que grava sus operaciones de compra se repercutiera como IVA oculto y también se recaudara IVA de las cuotas tributarias correspondientes de fases posteriores, produciéndose una imposición múltiple y haciéndose peligrar de este modo la neutralidad del sistema del IVA.

48.

Justamente para evitar tales efectos de la compensación a tanto alzado, el artículo 303 de la Directiva establece, para el caso de que, en lugar del fisco, sea el cliente sujeto pasivo del IVA el que reintegra al agricultor la compensación a tanto alzado, que el cliente pueda deducir dicha cuota de IVA de sus propias operaciones de venta o bien exigir su devolución. De este modo se garantiza la no repercusión de ningún IVA oculto.

49.

No obstante, el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva permite excluir por completo la compensación del IVA soportado, estableciendo el porcentaje a tanto alzado de compensación también en un nivel cero. No se trata en ese caso de una excepción a la excepción que se convierte en regla general y, en consecuencia, deba interpretarse en sentido extenso, (37) sino que, de este modo, el tratamiento a efectos del IVA del agricultor en régimen de tanto alzado se aleja todavía más del régimen normal de lo que ya es el caso. El artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva debe por tanto ser objeto de interpretación estricta.

50.

Según se desprende de la exposición de motivos del proyecto inicial de Directiva, el régimen común global de los productores agrícolas es «únicamente una modalidad de aplicación tributaria técnica y práctica» mediante la que se concede a los agricultores en régimen de tanto alzado una compensación a tanto alzado por el impuesto soportado deducible. Se introdujo como régimen transitorio con el fin de eximir sobre todo a las pequeñas explotaciones agrícolas de las formalidades que son necesarias en el régimen normal. (38)

51.

Según la exposición de motivos del proyecto inicial, para garantizar que los ingresos propios puedan percibirse de modo uniforme y evitar falseamientos de la competencia ocasionados por la aplicación del IVA en los distintos Estados miembros, el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas no deberá ir vinculado a ventajas o desventajas financieras. (39) Es evidente que la aplicación del régimen de tanto alzado —en lo que respecta a la percepción de los ingresos propios y las condiciones de competencia entre los productores agrícolas de los distintos Estados miembros— no produciría los mismos efectos si los agricultores en régimen de tanto alzado de uno de esos Estados recibieran una compensación a tanto alzado mientras que a los

agricultores en régimen de tanto alzado de otros Estados miembros no les correspondiera tal derecho de compensación. (40)

52.

Aunque el proyecto inicial de Directiva fue modificado en muchos aspectos, continuó sin embargo pensando que los pasajes reproducidos de la exposición de motivos correspondiente siguen describiendo de forma acertada la finalidad del régimen común a tanto alzado de los productores agrícolas. Si a pesar de haberse soportado un IVA considerable un Estado miembro pudiera establecer libremente que no se conceda ninguna compensación a tanto alzado, el régimen común de tanto alzado quedaría vacío de contenido. En consecuencia, tal interpretación sería incompatible con finalidad del régimen.

53.

Sin embargo, Portugal alega que el objetivo principal del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas consiste en simplificar el régimen del IVA para los agricultores en régimen de tanto alzado y su régimen cumple dicho objetivo, pues produce una simplificación máxima. Partiendo de las cifras del año 2005, Portugal apunta que su agricultura se compone casi exclusivamente de explotaciones familiares muy pequeñas, su nivel de formación es en parte muy bajo y casi la mitad de los productores agrícolas supera ya los 65 años de edad. Un porcentaje a tanto alzado de compensación positivo implicaría inevitablemente determinadas obligaciones mínimas para los productores agrícolas, sobre todo en lo que se refiere a la contabilidad y la facturación.

54.

No cabe duda de que el régimen común de tanto alzado, como en particular resulta del artículo 296, apartado 1, en relación con el artículo 272, apartado 1, párrafo primero, letra e), de la Directiva, tiene por objeto la simplificación del régimen del IVA para determinados productores agrícolas. (41) No obstante, la Directiva no prevé una simplificación a cualquier precio. Es más, la simplificación va unida a un mecanismo que mediante la compensación a tanto alzado del IVA soportado garantiza la neutralidad del IVA en la medida de lo posible.

d) Conclusión provisional

55.

En este contexto, y habida cuenta de que el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva debe interpretarse de manera estricta, el objetivo del régimen común global de los productores agrícolas exige que esta disposición se interprete en el sentido de que no concede a los Estados miembros una discrecionalidad total para establecer el porcentaje a tanto alzado de compensación a nivel cero, con independencia del importe del IVA efectivamente soportado. Por el contrario, tal tipo cero será únicamente admisible si el IVA soportado así lo justifica, bien porque no existe o porque es tan bajo que puede obviarse.

e) Sobre el argumento de la inadmisibilidad de la interpretación correctora

56.

Portugal opone a una conclusión interpretativa, como a la que se ha llegado en este caso, la sentencia Comisión/Reino Unido de 15 de julio de 2010. (42) Con arreglo a dicha sentencia, no se puede reprochar a un Estado miembro, cuya normativa nacional es conforme con el texto claro y preciso de la disposición de una directiva, que haya incumplido dicha disposición por el hecho

de no haber procedido a realizar una interpretación dirigida a corregir dicha disposición a fin de adaptarla a la lógica general del sistema común del IVA y no haber subsanado un error del legislador de la Unión.

57.

Dicho asunto versaba en definitiva sobre la cuestión de si el Reino Unido debía comprender e interpretar el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE, (43) que se remite únicamente al artículo 169, letras a) y b), de la Directiva IVA, en el sentido de que también se remite a su letra c). La Comisión fundamentó esta postura en los trabajos preparatorios, la sistemática y la finalidad de las disposiciones cuestionadas. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no pudo compartir la alegación de la Comisión de que existía un error de hecho, y advirtió que, incluso aunque existiera y la interpretación de la Comisión respondiese a la lógica general del sistema común del IVA, no es tarea del Tribunal de Justicia realizar tal interpretación correctora. (44)

58.

En el presente procedimiento, sin embargo, la situación es distinta. El artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva IVA es mucho menos claro que la disposición controvertida de la sentencia Comisión/Reino Unido, antes citada. Es más, debido a la sistemática, así como a la finalidad del régimen común de tanto alzado al que pertenece dicha disposición, surge la cuestión de cuándo puede fijarse un tipo cero. Tal como he expuesto, el resultado de la interpretación teleológica, compatible con la literal, es que el artículo 298, apartado 2, segunda frase, de la Directiva no da carta blanca a los Estados miembros. Seguramente una formulación de la disposición más clara se habría ajustado más al principio de seguridad jurídica. Sin embargo, se ha podido determinar el contenido de la referida disposición con ayuda de los métodos de interpretación habituales y, con arreglo a dicha conclusión interpretativa, no resulta compatible con ella una disposición nacional conforme a la cual no se concede una compensación a tanto alzado, a pesar de haberse soportado un IVA considerable.

2. Sobre la existencia de un IVA soportado considerable

59.

Tras haberse constatado que los Estados miembros no tienen facultades discrecionales para, independientemente del IVA soportado de hecho por los agricultores en régimen de tanto alzado, establecer un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero, procede examinar asimismo si en Portugal es «necesario» conceder una compensación a tanto alzado o si el IVA soportado por los agricultores en régimen de tanto alzado es igual a cero o una cantidad próxima a cero.

60.

En su escrito de interposición del recurso, la Comisión recuerda que, según el CIVA, en Portugal la mayoría de los insumos agrícolas están sujetos a un tipo impositivo del 6 % y las máquinas, aparatos y combustibles a un tipo impositivo del 13 %. En su escrito de contestación, Portugal confirmó, en lo esencial, estos datos.

61.

Asimismo, la Comisión indicó que el importe de IVA soportado que los agricultores portugueses en régimen de tanto alzado no pudieron deducir en los años 2004 y 2005 equivalió

respectivamente al 5,3 y 7,9 % de sus ventas. Las autoridades portuguesas deberían haber comunicado esta información a la Comisión en el marco del control de los recursos propios de tales años efectuado en Portugal en noviembre de 2007.

62.

Las partes discuten, en concreto, acerca del origen y la exactitud de estas cifras. Sin embargo, la Comisión afirma acertadamente en su réplica que el presente procedimiento no versa sobre la fijación de porcentajes a tanto alzado de compensación concretos, sino sobre si se cumplen los requisitos necesarios para establecer una compensación de nivel cero. La Comisión quería demostrar con dichas cifras que el IVA soportado por los productores agrícolas era considerable. Que ello así sea, Portugal no lo ha puesto fundadamente en duda y resulta asimismo plausible a la vista de los tipos de IVA aplicados en Portugal a las operaciones agrícolas de adquisición.

63.

Por lo tanto, debe declararse que Portugal aplica un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero, a pesar de que las operaciones de compra de los agricultores portugueses en régimen de tanto alzado soportan un IVA considerable y, en consecuencia, sea necesario compensarlo.

3. Sobre las restantes alegaciones de Portugal en su defensa

a) Compensación a tanto alzado únicamente en caso de una situación de crédito fiscal de la agricultura

64.

Portugal argumenta que los Estados miembros, en el marco del régimen de tanto alzado, también podrían tener en cuenta el IVA que los agricultores en régimen de tanto alzado deberían deducir de estar sujetos al régimen normal. Por lo visto, a su juicio, una compensación a tanto alzado positiva sólo debe contemplarse si, en el marco del régimen normal, el impuesto soportado es superior al impuesto deducible y el conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado se encuentra en una situación de crédito fiscal. En Portugal, sin embargo, si se aplicase el régimen normal, el impuesto deducible superaría al impuesto soportado deducible. En consecuencia, la compensación de nivel cero se ajusta a la racionalidad presupuestaria y no implica ningún perjuicio para los agricultores en régimen de tanto alzado.

65.

Como bien afirma la Comisión en su réplica, en la Directiva, sin embargo, nada indica que una compensación a tanto alzado positiva deba concederse únicamente en el supuesto atípico de que el IVA soportado por el conjunto del sector económico supere el IVA aplicado a las operaciones de venta que se deduciría en caso de aplicarse el régimen normal. Si se sigue la postura defendida por Portugal, el régimen de tanto alzado se apartaría en gran medida del normal y de la correspondiente posibilidad de deducir el IVA, y por regla general no se evitaría la repercusión del IVA oculto.

66.

En la medida en que detrás de estas alegaciones de Portugal sólo hubiera consideraciones presupuestarias, procede además indicar que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas es únicamente un régimen especial opcional y los Estados miembros no están obligados a utilizarlo. No obstante, si optan por dicho régimen especial, han de mantener su

legislación de transposición dentro del marco preestablecido por la Directiva IVA. En este sentido también son inoperantes las alegaciones de Portugal de que corresponde a los Estados miembros elegir la forma y el medio de transposición.

b) Ausencia de modificaciones en la situación del IVA en la agricultura

67.

Portugal alega además que la Comisión considera injustificadamente que la situación del IVA en el sector agrícola en Portugal se ha modificado de tal forma que, a diferencia de antes, ahora ya no es posible un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero. Aunque hubieran variado los tipos impositivos, la situación de 1989, cuando Portugal tuvo que adaptarse a la Directiva 77/388 tras un período de transición, y la de hoy en día son comparables en lo que respecta a la tributación de las operaciones de adquisición y de entrega. Incluso de quererse admitir una modificación esencial, conviene advertir que dicho cambio se produjo hace 17 años cuando Portugal, en 1992, suprimió el tipo cero en distintos insumos de la agricultura.

68.

A este respecto, basta recordar la jurisprudencia reiterada según la cual la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado, (45) y corresponde únicamente a la Comisión decidir si interpone un recurso por incumplimiento (46) y cuándo lo interpone. (47) En consecuencia, no es necesario entrar en el examen de cómo era la situación en los años 1989 y 1992.

c) Compensación realizada de otro modo

69.

Para finalizar, Portugal alega que si realmente debiera concederse la compensación a tanto alzado, ésta no sería de naturaleza tributaria, al contrario de lo que sucede con el derecho de deducción. En su opinión, se trata solamente de conceder a los agricultores en régimen de tanto alzado una compensación financiera para sus costes de explotación. En Portugal esto se lleva a cabo casi siempre mediante ayudas públicas, indemnizaciones, primas y otras subvenciones estatales.

70.

No obstante, el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas forma parte sin lugar a dudas del régimen común del IVA, según se regula en la Directiva. Me parece insostenible que este régimen especial no pueda calificarse de fiscal, en tanto prevea una compensación a tanto alzado. Además, la necesidad de garantizar una aplicación uniforme de este régimen no permite elegir ayudas públicas u otras subvenciones estatales para sustituir la falta de compensación del IVA soportado.

4. Conclusión

71.

En conclusión, procede declarar que Portugal ha incumplido el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas al fijar en un nivel cero el porcentaje a tanto alzado de compensación, a pesar de que el IVA soportado por los agricultores en régimen de tanto alzado no es igual a cero ni se aproxima a esta cifra.

B. Sobre el motivo de recurso basado en el cálculo de los fondos propios

72.

En su recurso, la Comisión censura no sólo el régimen especial hasta aquí examinado que Portugal aplica a los agricultores en régimen de tanto alzado, sino también que Portugal realice un ajuste negativo considerable en sus recursos propios para compensar la recaudación del IVA

73.

A diferencia de las alegaciones relativas al régimen especial, ambas partes sólo tratan marginalmente en sus escritos esta segunda parte de las pretensiones de la Comisión.

74.

En su escrito de interposición de recurso, la Comisión sólo le ha dedicado un breve apartado. Allí explica que aunque el objeto del presente procedimiento no sea determinar hasta qué punto Portugal ha cumplido sus obligaciones relacionadas con la recaudación de recursos propios, ha de advertirse que la Comisión podría exigir una aportación a posteriori de recursos propios más intereses, en caso de que Portugal hubiera incumplido la Directiva y el efecto de dicho incumplimiento fuera la disminución de los recursos propios de la Unión Europea. En sus aclaraciones sobre la interpretación del artículo 298 de la Directiva, la Comisión advirtió con carácter más bien marginal que, en el año 2004, Portugal, al calcular los recursos propios, realizó una compensación negativa de alrededor 70 millones de euros para reflejar el IVA no deducido por los agricultores en régimen de tanto alzado.

75.

En su escrito de contestación, Portugal trató también someramente este punto. Si bien el presente procedimiento se remonta a las discrepancias entre la Comisión y Portugal relacionadas con el cálculo correcto de los recursos propios en el contexto del régimen especial para productores agrícolas, éstas, como la propia Comisión indica, no son objeto de este procedimiento. Incluso si el Tribunal de Justicia acogiera la interpretación del régimen común de tanto alzado defendida por la Comisión, no se produciría un incremento de la contribución portuguesa a los recursos propios, ya que el nivel máximo ya se ha alcanzado. En su dúplica, Portugal advierte además que la Comisión se basa en disposiciones de la Directiva 77/388, Sexta Directiva IVA, sobre el cálculo de los recursos propios en el contexto del régimen común global de los productores agrícolas (48) que no se aplican desde hace tiempo, al menos desde la entrada en vigor del Reglamento no 1553/89, (49) y en la Directiva IVA no tienen equivalente.

76.

Portugal no ha negado expresamente que, con respecto al régimen que aplica a los agricultores en régimen de tanto alzado, realizara una compensación negativa en sus recursos propios y que esto lo hiciera, en concreto, en el año 2004. No obstante, tal afirmación no puede oponerse a Portugal a la luz de las anteriores aclaraciones de la Comisión, corroboradas de nuevo en la vista en respuesta a una pregunta, según las cuales el objeto del presente procedimiento no es la recaudación de recursos propios. Procede asimismo recordar que del artículo 38, apartado 1, letra

c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia al respecto resulta que el escrito de interposición de recurso debe contener la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados, y que esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se deduce que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben desprenderse de modo coherente y comprensible del texto del propio recurso. (50) El escrito de interposición de recurso de la Comisión, en concreto la segunda parte de sus pretensiones, no cumple este requisito.

77.

Habida cuenta de que la Comisión no ha retirado expresamente la segunda parte de las pretensiones de su recurso y, en consecuencia, debe decidirse sobre dicha parte, procede declararla inadmisibles por motivación insuficiente.

V. Costas

78.

Habida cuenta de que ambas partes han solicitado que se condene en costas a la otra y han sido parcialmente desestimadas las pretensiones de ambas partes, propongo, conforme al artículo 69, apartado 3, del Reglamento de procedimiento, que cada parte cargue con sus propias costas.

VI. Conclusión

79.

Propongo al Tribunal de Justicia que resuelva de la siguiente manera:

1)

La República Portuguesa ha infringido 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 contrario al régimen establecido en dicha Directiva, por el que se les exime del pago del IVA y se les aplica un porcentaje a tanto alzado de compensación de nivel cero.

2)

Desestimar el recurso en todo lo demás.

3)

Cada parte cargará con sus propias costas.

(1) Lengua original: alemán.

(2) 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» o simplemente «Directiva»).

(3) El subrayado es mío.

(4) En la versión modificada por el Decreto-ley no 195/89, de 12 de junio de 1989, publicada de nuevo mediante el Decreto-ley no 102/2008, de 20 de junio de 2008 (en la versión de la

declaración de rectificación no 44 A/2008, de 13 de agosto de 2008).

(5) Véanse las sentencias de 15 de julio de 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101), apartado 28; de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Rec. p. I-4491), apartado 24, y de 9 de marzo de 2010, Comisión/Alemania (C-518/07, Rec. p. I-1885), apartado 17.

(6) Véanse las sentencias de 23 de abril de 2009, Falco Privatstiftung y Rabitsch (C-533/07, Rec. p. I-3327), apartado 20; de 10 de septiembre de 2009, Eschig (C-199/08, Rec. p. I-8295), apartado 58, y de 28 de octubre de 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Rec. p. I-10721, apartado 40).

(7) Directiva 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).

(8) COM(73) 950 final, disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) Enviado a las delegaciones en la nota R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 del Consejo, de 7 de diciembre de 1976, disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. La versión alemana, danesa, italiana, neerlandesa e inglesa datan del 8 de diciembre de 1976.

(10) Se trata del posterior artículo 25 de la Directiva 77/388.

(11) Disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. La versión alemana data del 23 de diciembre de 1976; en cambio, la danesa, la italiana, la neerlandesa y la inglesa, del 22 de diciembre de 1976.

(12) Documento del Consejo R/2855/76 (FIN 750) de 23 y 24 de noviembre de 1976, disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(13) En este sentido, la Comisión se remite, en particular, a la sentencia de 21 de junio de 1988, Comisión/Irlanda (415/85, Rec. 3097), apartados 29 y 30. En dicho procedimiento, la Comisión alegó, entre otras cosas, que Irlanda aplicaba un tipo cero a los alimentos para animales y fertilizantes, así como a las semillas; el Tribunal de Justicia consideró, sin embargo, que el tipo cero aplicado a los insumos agrícolas era compatible con la Directiva 77/388.

(14) Véase la sentencia Comisión/Irlanda (citada en la nota 13), apartado 25.

(15) Que pasó a ser el artículo 25, apartado 3, de la Directiva 77/388 y posteriormente el artículo 297, apartado 1, de la Directiva IVA.

(16) Véase la nota 8.

(17) Télex de 19 de noviembre de 1976 dirigido al Consejo, documento del Consejo R/2847/76 (FIN 747) de 22 y 24 de noviembre de 1976, disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(18) Véase a este respecto el documento R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 del Consejo de 7 de diciembre de 1976 (citado en la nota 9).

(19) Véase el artículo 25, apartado 3, párrafo primero, quinta frase, de la Directiva 77/388 y el artículo 298, apartado 2, primera frase, de la Directiva IVA.

(20) Anteriormente, artículo 25, apartado 3, primera frase, de la Directiva 77/388.

(21) El proyecto de Directiva 77/388 ya incluía una disposición equivalente en el artículo 27, apartado 1, párrafo primero, tercera frase, antes de que se introdujeran las frases cuarta y quinta. Véase el documento R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, del Consejo, de 7 de diciembre de 1976 (citado en la nota 9).

(22) Respecto a reflexiones similares de la Comisión relacionadas con el proyecto inicial de Directiva 77/388 (citado en la nota 8), aunque referentes al artículo 27, apartado 11, de dicho proyecto, véase la exposición de motivos de dicho proyecto, según la cual una compensación demasiado elevada equivale a una ayuda económica. Véase también la sentencia de 28 de junio de 1988, Comisión/Italia (3/86, Rec. 3369), apartado 14.

(23) Véase el escrito del Representante Permanente de Irlanda de 19 de noviembre de 1976 (citado en la nota 12).

(24) El artículo 27, apartado 3, párrafo primero, tercera frase, que pasó a ser el artículo 25, apartado 3, párrafo 1, tercera frase, de la Directiva 77/388.

(25) Como artículo 27, apartado 3, párrafo primero, cuarta frase, que pasó a ser el artículo 25, apartado 3, párrafo primero, cuarta frase, de la Directiva 77/388.

(26) El artículo 27, apartado 3, párrafo primero, primera frase, que pasó a ser el artículo 25, apartado 3, párrafo primero, primera frase, de la Directiva 77/388.

(27) Véanse las distintas fases del proyecto según constan en los documentos del Consejo R/2514/76 (FIN 663) de 22 de octubre de 1976 (la versión alemana data del 27 de octubre de 1976), disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>; R/2892/1/76 (FIN 758) de 25 de noviembre de 1976 (la versión alemana data de 1 de diciembre de 1976), disponible en <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, y R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, de 7 de diciembre de 1976 (citado en la nota 9).

(28) Véase el artículo 412 de la Directiva.

(29) Sentencias Harbs (citada en la nota 5), apartado 27, y Stadt Sundern (citada en la nota 5), apartado 27; véase, sobre el régimen especial para las pequeñas empresas, la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Austria (C-128/05, Rec. p. I-9265), apartado 22, así como mis conclusiones de 17 de junio 2010 en el asunto Schmelz (C-97/09, Rec. p. I-10465), punto 32.

(30) Véase también el considerando no 50 de la Directiva.

(31) Sentencias de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129), apartado 14; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Rec. p. I-8791), apartado 15, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rec. p. I-3873), apartado 31.

(32) Sentencias de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-9549), apartado 26; de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467), apartado 37, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rec. p. I-13805), apartado 39.

- (33) Sentencias Danfoss y AstraZeneca (citada en la nota 32), apartado 26; Uszodaépit? (citada en la nota 31), apartado 35, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C-438/09, Rec. p. I-14009), apartado 24.
- (34) Véase a este respecto el artículo 295, apartado 1, números 6 y 7.
- (35) Véase a este respecto la sentencia Comisión/Italia (citada en la nota 22), apartado 8.
- (36) En la sentencia Comisión/Irlanda (citada en la nota 13), apartado 29, así como en la sentencia de la misma fecha, Comisión/Reino Unido (416/85, Rec. 3127), apartado 20, el Tribunal de Justicia considera, no obstante, la entrega de insumos agrícolas, en el contexto de la cuestión de si excepcionalmente puede seguir aplicándose a su entrega un tipo cero, suficiente próxima al consumidor final.
- (37) Véanse las sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 72, y de 28 de octubre de 2010, Axa UK (C-175/09, Rec. p. I-10701), apartado 30.
- (38) En el proyecto citado en la nota 8, véase la exposición de motivos del artículo 27, apartados 1, 6, 12 y 13, así como 16.
- (39) En el proyecto citado en la nota 8, véase la exposición de motivos del artículo 27, apartado 1.
- (40) En el proyecto citado en la nota 8, véase la exposición de motivos del artículo 27, apartado 2, guiones cuarto y quinto.
- (41) Véase también la sentencia Stadt Sundern (citada en la nota 5), apartado 28.
- (42) Sentencia (C-582/08, Rec. p. I-7195), apartado 48.
- (43) Directiva del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40).
- (44) Sentencia Comisión/Reino Unido (citada en la nota 42), apartados 28, 29, 36 y 46.
- (45) Sentencias de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda (C-494/01, Rec. p. I-3331), apartado 29; de 28 de enero de 2010, Comisión/Francia (C-333/08, Rec. p. I-757), apartado 55, y de 7 de abril de 2011, Comisión/Portugal (C-20/09, Rec. p. I-2637), apartado 31.
- (46) Sentencias de 26 de junio de 2003, Comisión/Francia (C-233/00, Rec. p. I-6625), apartado 31; de 2 de junio de 2005, Comisión/Luxemburgo (C-266/03, Rec. p. I-4805), apartado 35; de 21 de enero de 2010, Comisión/Alemania (C-17/09, no publicada en la Recopilación), apartado 20, y de 26 de mayo de 2011, Comisión/España (C-306/08, Rec. p. I-4541), apartado 66).
- (47) Sentencias de 1 de febrero de 2001, Comisión/Francia (C-333/99, Rec. p. I-1025), apartado 25, de 4 de marzo de 2010, Comisión/Italia (C-297/08, Rec. p. I-1749), apartado 87; de 28 de octubre de 2010, Comisión/Lituania (C-350/08, Rec. p. I-10525), apartado 33, y Comisión/España (citada en la nota 46), apartado 66.
- (48) Artículo 25, apartado 12, en relación con el anexo C de la Directiva 77/388, Sexta Directiva

IVA.

(49) 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).

(50) Sentencias de 21 de febrero de 2008, Comisión/Italia (C-412/04, Rec. p. I-619), apartado 103; de 16 de julio de 2009, Comisión/Polonia (C-165/08, Rec. p. I-6843), apartado 42, y de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal (C-267/09, Rec. p. I-3197), apartado 25.