

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NILS WAHL

presentadas el 23 de noviembre de 2017(1)

Asunto C-566/16

Dávid Vámos

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza, Hungría)]

«Impuestos — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 281 a 294 — Regímenes especiales para las pequeñas empresas — Régimen de exención — Obligación de optar por la aplicación del régimen especial en el momento de la declaración del comienzo de la actividad gravada — Falta de declaración del comienzo de la actividad gravada — Aplicación retroactiva del régimen especial»

1. En el presente asunto, el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza, Hungría) pregunta al Tribunal de Justicia si es contraria al Derecho de la Unión una normativa nacional que prohíbe la aplicación retroactiva de un régimen impositivo especial que concede una exención para las pequeñas empresas —normativa adoptada en virtud de lo dispuesto en el título XII, capítulo 1, sección 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)— (2) a un sujeto pasivo que cumplía todos los requisitos materiales, pero no había declarado en su debido momento ante la autoridad tributaria el comienzo de su actividad ni había optado por la aplicación de tal régimen.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

2. En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, «serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

3. El artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.»

4. De conformidad con el artículo 282 de la Directiva del IVA:

«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.»

5. El artículo 287 de la misma Directiva establece:

«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:

[...]

12) Hungría: 35 000 euros;

[...]».

6. Según el artículo 289 de dicha Directiva:

«Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del impuesto no tendrán derecho a deducir el IVA con arreglo a los artículos 167 a 171 y los artículos 173 a 177, ni podrán tampoco hacerlo aparecer en sus facturas.»

7. A tenor del artículo 290 de esta Directiva:

«Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia del impuesto podrán optar entre el régimen normal de aplicación del IVA o por la aplicación de la[s] modalidades simplificadas que se enuncian en el artículo 281. En este caso gozarán de las bonificaciones degresivas del impuesto previstas eventualmente por la legislación nacional.»

B. Derecho húngaro

1. Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido

8. El artículo 2, letra a), de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone:

«Con arreglo a la presente Ley, estarán sujetas al [IVA]:

a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice el sujeto pasivo —en condición de tal— a título oneroso en el territorio nacional,

[...]».

9. El artículo 187 de la Ley del IVA establece:

«1. El sujeto pasivo que se haya establecido en el territorio nacional con una finalidad económica o que, a falta de tal establecimiento, tenga su domicilio o lugar de residencia habitual en el territorio nacional tendrá derecho a optar por la exención subjetiva con arreglo a lo dispuesto en el presente capítulo.

2. En el supuesto de que el sujeto pasivo ejerza el derecho de opción mencionado en el apartado 1, durante el período de la exención subjetiva y en su calidad de persona exenta,

a) no estará sujeto al pago del impuesto;

b) no estará facultado para deducir el impuesto soportado;

c) sólo podrá emitir una factura en la que no figure ni el importe del impuesto repercutido ni el tipo establecido en el artículo 83.»

10. Conforme al artículo 188, apartado 1, de la citada Ley:

«Podrá optarse por la exención subjetiva si la cuantía de la contraprestación pagada o adeudada por todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo conforme al artículo 2, letra a), expresada en forintos y acumulada anualmente, no supera el límite cuantitativo máximo establecido en el apartado 2

a) ni de manera efectiva en el año natural anterior al año natural de referencia,

b) ni de manera efectiva o razonablemente previsible en el año natural de referencia.»

11. El artículo 188, apartado 2, de la misma Ley, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, disponía que el límite cuantitativo máximo para tener derecho a optar por la exención subjetiva era de 5 000 000 HUF. A partir del 1 de enero de 2013, se elevó el límite a 6 000 000 HUF.

2. Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario

12. El artículo 16 de la az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario») es del siguiente tenor:

«1. Únicamente el sujeto pasivo que disponga de un número de identificación fiscal podrá realizar una actividad gravada, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 20 y 21.

2. El sujeto pasivo que desee realizar una actividad gravada deberá darse de alta ante la autoridad tributaria estatal con el fin de que se le asigne un número de identificación fiscal [“NIF”].»

13. El artículo 17, apartado 1, letra a), de la Ley de Procedimiento General Tributario dispone que «el sujeto pasivo, si su obligación tributaria o su actividad gravada corresponden a la de un empresario individual en virtud de la Ley reguladora de la actividad del empresario individual, solicitará la asignación de un número de identificación fiscal mediante la presentación, ante la autoridad competente para asuntos relacionados con la actividad de los empresarios individuales, de una declaración de alta (formulario de alta debidamente cumplimentado), con la que dará cumplimiento a la obligación de presentar una declaración de alta ante la autoridad tributaria estatal».

14. Con arreglo al artículo 22, apartado 1, letra c), de la citada Ley:

«El sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido manifestará en el momento de la declaración del comienzo de la actividad gravada que opta por la exención subjetiva.»

15. Según el artículo 172, apartado 1, letra c), de esta Ley:

«Excepción hecha de lo establecido en el apartado 2, podrá imponerse una sanción pecuniaria de hasta 200 000 HUF, si se trata de un particular, y de hasta 500 000 HUF, en el caso de los demás sujetos pasivos, si no cumplen la obligación de presentar una declaración de alta (declaración inicial y comunicación de modificaciones), facilitar datos o abrir una cuenta corriente, o la obligación de presentar declaraciones tributarias.»

II. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial planteada

16. Desde el año 2007 hasta el 22 de enero de 2014, el Sr. Dávid Vámos realizó 778 ventas de artículos electrónicos a través de dos portales de Internet. No se dio de alta como sujeto pasivo ni declaró los ingresos procedentes de dichas ventas.

17. La autoridad tributaria húngara efectuó una inspección de la actividad del Sr. Vámos. Durante el procedimiento administrativo, esta autoridad constató que el Sr. Vámos no había cumplido la obligación de darse de alta establecida en la legislación nacional, por lo que le impuso una sanción pecuniaria. Asimismo, la autoridad tributaria comprobó que el Sr. Vámos había ejercido su actividad sin autorización, sin disponer de un número de identificación fiscal, sin ser socio de una sociedad mercantil y sin expedir justificantes, recibos o facturas de las ventas.

18. El 22 de enero de 2014, el Sr. Vámos se dio de alta como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido y optó por la «exención subjetiva», un régimen húngaro de exención del impuesto para pequeñas empresas establecido en los artículos 187 y siguientes de la Ley del IVA, adoptado por las autoridades húngaras en aplicación de los artículos 281 a 292 de la Directiva del IVA. A partir de esa fecha, el Sr. Vámos ejerció una actividad como empresario individual además de una actividad por cuenta ajena de más de 36 horas semanales.

19. De manera separada del primer procedimiento, que se había resuelto con la imposición de la sanción pecuniaria, la autoridad tributaria inició un segundo procedimiento en relación con las declaraciones tributarias del Sr. Vámos correspondientes a los ejercicios fiscales 2012 a 2014. Como resultado de dicho examen, la autoridad tributaria constató una deuda en concepto de IVA (además de una deuda en concepto de impuesto sobre la renta y de cotizaciones de seguridad social) respecto del período comprendido entre el primer trimestre de 2012 y el primer trimestre de 2014, e impuso al Sr. Vámos sanciones pecuniarias y un recargo de mora.

20. La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría), que conoció del recurso administrativo, concluyó que el Sr. Vámos había ejercido una actividad de venta de bienes muebles con carácter empresarial, permanente y regular que constituía una actividad económica, y que, por tanto, estaba sujeto al IVA. En cuanto a la exención subjetiva, la autoridad tributaria consideró que la legislación nacional no permitía a los sujetos pasivos optar por tal exención con efectos retroactivos. Por consiguiente, declaró que, dado que el Sr. Vámos no se había dado de alta ante la autoridad tributaria hasta el 22 de enero de 2014, no adquirió el derecho a la exención subjetiva hasta esa fecha.

21. El Sr. Vámos recurrió esta resolución ante el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi

Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza) y sostuvo que la autoridad tributaria debería haberle pedido que manifestara si deseaba optar por la aplicación de la exención subjetiva a las ventas que realizó antes de darse de alta como sujeto pasivo, teniendo en cuenta que cumplía con los requisitos materiales exigidos para acogerse a dicho régimen.

22. Al albergar dudas sobre la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contraria al Derecho de la Unión una normativa nacional con arreglo a la cual la autoridad tributaria puede excluir, con ocasión de una inspección tributaria *a posteriori*, la posibilidad de optar por la exención subjetiva, sobre la base de que el sujeto pasivo sólo dispone de esa posibilidad en el momento de la declaración del comienzo de su actividad gravada?»

23. Han presentado observaciones escritas el Gobierno húngaro y la Comisión. Conforme a lo dispuesto en el artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, no se ha celebrado vista oral.

III. Análisis

24. Ha de tenerse presente desde un principio que el título XII, capítulo 1, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros introducir (o mantener) tres tipos de regímenes especiales para pequeñas empresas: a) modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del IVA (artículo 281 de la Directiva); b) franquicias (artículos 282 a 290 de la Directiva), y c) bonificaciones degresivas (artículos 282 a 285 y 291 de la Directiva).

25. El presente asunto tiene por objeto un régimen especial, adoptado por las autoridades húngaras, que otorga una exención a las empresas cuyo volumen de negocios no supere un determinado límite máximo (en lo sucesivo, «régimen de exención»). El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si es contraria a la Directiva del IVA una normativa nacional que no permite al sujeto pasivo solicitar la aplicación retroactiva del régimen de exención, aun cumpliendo todos los requisitos materiales para ello, si no ha declarado el comienzo de su actividad en su debido momento ni ha optado expresamente por la aplicación de dicho régimen.

26. Para responder a esta cuestión, se debe determinar si, al decantarse por establecer un régimen de exención para las pequeñas empresas, de acuerdo con las disposiciones previstas en el título XII, capítulo 1, sección 2, de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden supeditar la aplicación de dicho régimen al requisito de que el sujeto pasivo haya declarado debidamente el comienzo de su actividad y haya optado expresamente por la aplicación de tal régimen.

27. Por los motivos expuestos a continuación, considero que ha de responderse afirmativamente a esta cuestión.

A. Obligación de darse de alta

28. En virtud del artículo 272, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden dispensar a los sujetos pasivos acogidos al régimen de exención para las pequeñas empresas de algunas o todas las obligaciones contempladas en los capítulos 2 a 6 del título XI de la Directiva del IVA. Entre dichas obligaciones, se encuentra la de declarar el comienzo de la actividad como sujeto pasivo establecida en el artículo 213 de la Directiva del IVA. Sin embargo, las autoridades húngaras decidieron no conceder la dispensa de esta obligación, y el Tribunal de Justicia ya consideró ajustada a Derecho tal decisión en el asunto Balogh. (3)

29. En ese asunto —referido al mismo régimen de exención fiscal húngaro y que remitió el mismo órgano jurisdiccional nacional que ha remitido el presente asunto—, el Tribunal de Justicia consideró que no es contraria a la Directiva del IVA una normativa nacional que exija al sujeto pasivo una declaración del comienzo de su actividad económica, incluso en el caso de que su volumen de negocios anual no supere el límite máximo del régimen de exención para las pequeñas empresas. El Tribunal de Justicia añadió que los Estados miembros también pueden imponer al sujeto pasivo una sanción administrativa por el incumplimiento de esa obligación, siempre y cuando la sanción sea proporcionada. (4)

30. De ello se desprende que, en el presente asunto, la obligación de declarar el comienzo de su actividad ante la autoridad tributaria nacional que el Derecho húngaro impone al Sr. Vámos es lícita a la luz del Derecho de la Unión. Por lo tanto, la autoridad tributaria estaba legitimada para imponerle una sanción pecuniaria por haber incumplido esa obligación.

31. En este contexto, la siguiente cuestión que debe examinarse es si existen disposiciones del Derecho de la Unión que impidan a los Estados miembros i) exigir que el sujeto pasivo que ha declarado el comienzo de su actividad escoja también en ese momento el régimen fiscal al que desea acogerse, de entre aquellos a los que pueda optar, y ii) decidir que esta elección sólo podrá surtir efectos en el futuro.

B. Regímenes especiales para las pequeñas empresas

32. En primer lugar, los artículos 281, 284, 285, 286 y 287 de la Directiva del IVA establecen que los Estados miembros *podrán* adoptar cualquiera de los regímenes fiscales especiales previstos en esas disposiciones, pero no están obligados a ello. Este aspecto viene corroborado por el considerando 49 de la Directiva, según el cual «conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales».

33. Asimismo, el citado considerando indica claramente que dichos regímenes deben aplicarse «sobre [la] base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada». Por consiguiente, los regímenes especiales para las pequeñas empresas constituyen, por ahora, (5) un ámbito que no está totalmente armonizado en la Unión, (6) y en el cual los Estados disponen necesariamente de cierto margen de maniobra, siempre que sus normativas nacionales cumplan las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. En concreto, la Directiva del IVA contiene únicamente un número limitado de disposiciones que regulan la forma en que han de diseñarse y aplicarse estos regímenes, por lo que deja un amplio margen de libertad a los Estados miembros.

34. En mi opinión, no se puede interpretar ninguna de estas disposiciones en el sentido de que garanticen *expresamente* a las pequeñas empresas un derecho absoluto a disfrutar de la aplicación del régimen de exención. En particular, no hay apoyo literal en la Directiva del IVA para concluir que deba otorgarse a un sujeto pasivo el derecho a acogerse a ese régimen *de forma retroactiva*, sin elección expresa por su parte. Por esta razón, considero que la decisión de las autoridades húngaras de implantar dicho régimen, supeditando su aplicación a determinados requisitos de procedimiento, está comprendida en la facultad discrecional que la Directiva del IVA

otorga a los Estados miembros.

35. Por lo tanto, esta conclusión es conforme con la división de competencias establecida en el título XII, capítulo 1, de la Directiva del IVA en lo que se refiere a los regímenes especiales para las pequeñas empresas.

36. En segundo lugar, no me convencen los argumentos de la Comisión de que un derecho absoluto a beneficiarse de un régimen de exención (incluso, en su caso, de forma retroactiva) se deriva *implícitamente* de una interpretación sistemática de otras disposiciones de la Directiva del IVA o de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. A mi parecer, las disposiciones y los principios a que se refiere la Comisión, sobre todo si se interpretan a la luz de la jurisprudencia existente, confirman más bien la tesis contraria.

C. Artículo 290 de la Directiva del IVA

37. Como tanto la Comisión como el Gobierno húngaro han señalado, del artículo 290 de la Directiva del IVA se desprende que, si un Estado miembro adopta un régimen de exención para las pequeñas empresas, la aplicación de dicho régimen a los sujetos pasivos con derecho a acogerse a él es *opcional*, y no obligatoria. En efecto, el sujeto pasivo puede optar también por estar sujeto al régimen normal del IVA o al régimen especial previsto en el artículo 281 (en el supuesto de que tal régimen exista en el Estado miembro de que se trate). Si escoge este último régimen y satisface los requisitos pertinentes, el sujeto pasivo también puede acogerse a una bonificación degresiva del impuesto (suponiendo también que tal bonificación se haya adoptado en el Estado de que se trate). Así pues, en virtud del artículo 290 de la Directiva del IVA, y según se configure la legislación nacional, las pequeñas empresas pueden llegar a tener hasta tres regímenes del IVA entre los que elegir.

38. Como la Comisión reconoce, ninguno de estos regímenes es en principio preferible o más conveniente para todos los sujetos pasivos. De hecho, que uno u otro sea más adecuado o proporcione mayores ventajas económicas para el sujeto pasivo depende de muchos factores, sobre todo de cómo organiza y desarrolla éste su actividad económica.

39. Más en concreto, dado que, según dispone el artículo 289 de la Directiva del IVA, la aplicación del régimen de exención priva a los sujetos pasivos de la posibilidad de deducir el IVA, no puede presumirse que la falta de elección expresa por su parte implique que todos los sujetos pasivos con derecho al régimen de exención deseen optar por él. Por ejemplo, las pequeñas empresas que necesiten hacer inversiones importantes para poner en marcha su negocio pueden preferir la aplicación del régimen ordinario para poder deducir el importe significativo del IVA soportado. En otras palabras, no hay base alguna para considerar que, cuando exista un régimen de exención para las pequeñas empresas, la aplicación de dicho régimen a los sujetos pasivos que cumplan los requisitos es o debe ser automática.

40. Puesto que los regímenes especiales para las pequeñas empresas son una excepción (facultativa) al régimen normal, no encuentro razón alguna por la que no debe permitirse a un Estado miembro considerar que, a falta de elección expresa por parte del sujeto pasivo, el régimen aplicable debe ser el régimen del IVA.

41. A este respecto, el Gobierno húngaro ha expuesto las causas específicas por las que requiere que las pequeñas empresas manifiesten de forma expresa y *ex ante* la elección de régimen fiscal que desean que se les aplique. Señala especialmente que la elección de un régimen concreto conlleva una serie de consecuencias tanto para la administración tributaria como para el sujeto pasivo. En particular, este último puede tener que cumplir diferentes obligaciones de procedimiento (por ejemplo, sobre la facturación, la contabilidad o la presentación

de información); por otro lado, la autoridad tributaria puede tener que seguir diferentes procedimientos al aplicar y garantizar el cumplimiento de la normativa del IVA (por ejemplo, para la imposición y recaudación del IVA adeudado).

42. Es más, una aplicación retroactiva de una elección de régimen fiscal puede acarrear ciertas consecuencias a los comerciantes que han realizado operaciones con el sujeto pasivo de que se trate. Por ejemplo, los sujetos pasivos acogidos a la exención no suelen pagar el IVA y, por tanto, no tienen que repercutirlo a sus clientes. Al contrario, los sujetos pasivos sometidos al régimen normal del IVA (o a las modalidades simplificadas y al régimen de bonificaciones) tienen que pagar el IVA y, por tanto, este impuesto ha de figurar en sus facturas. En este último supuesto, a diferencia del primero, los clientes del sujeto pasivo pueden deducir ese IVA. Una aplicación retroactiva de un régimen tributario diferente del aplicado inicialmente puede generar, por tanto, incertidumbre en cuanto a la sujeción al IVA de dichas operaciones.

43. A la luz de lo expuesto, me parecen razonables las alegaciones presentadas por el Gobierno húngaro —referidas especialmente a los principios de buena administración y de seguridad jurídica— para explicar por qué la autoridad tributaria exige a los sujetos pasivos una elección expresa y *ex ante* del régimen del IVA que desean que se les aplique.

D. Principio de neutralidad fiscal

44. No obstante, la Comisión también argumenta que la legislación nacional controvertida es contraria al principio de neutralidad fiscal. Se remite a las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl, (7) en las que éste infiere del principio de neutralidad fiscal un principio del Derecho de la Unión en materia de IVA que denomina «principio de rechazo del formalismo». Según la Comisión, el principio de rechazo del formalismo significa que no se puede privar a un sujeto pasivo del derecho a acogerse a un régimen de exención por el mero hecho de no cumplir los requisitos formales de tal régimen.

45. A este respecto, observo que, en sus conclusiones, el Abogado General Saugmandsgaard Øe dedujo la existencia de dicho principio de varios asuntos en los que el Tribunal de Justicia declaró, por ejemplo, que el derecho a la deducción (8) o a la exención del IVA en los casos de entregas dentro de la Unión (9) no puede denegarse por la sola circunstancia de que el sujeto pasivo, aun observando los requisitos sustantivos, no haya cumplido ciertos requisitos formales. (10)

46. No obstante, con independencia de la existencia y del alcance de tal principio, en mi opinión, es evidente que la presente situación es fundamentalmente diferente del tipo de asuntos examinados por el Abogado General Saugmandsgaard Øe. Tanto el derecho a deducción (11) como el derecho a exención en el caso de entregas intracomunitarias (12) son derechos que el Derecho de la Unión confiere directamente al sujeto pasivo y que la legislación nacional simplemente aplica. En cambio, como ya he expuesto, la adopción de un régimen de exención para las pequeñas empresas constituye tan sólo una opción para los Estados miembros, que gozan también, dentro de los límites a los que me he referido anteriormente, de un amplio margen de apreciación en cuanto al diseño y la aplicación de tal régimen.

47. En los asuntos en los que el Tribunal de Justicia ha rechazado un enfoque formalista, se pretendía garantizar que, aun habiendo cometido el sujeto pasivo algún error menor de procedimiento, las operaciones siguieran gravándose atendiendo a sus características objetivas. (13) Los Estados miembros no pueden penalizar la falta de observancia rigurosa de los requisitos formales de un modo que pueda menoscabar la neutralidad del sistema, por ejemplo, tratando de forma desigual a empresas competidoras o dejando sin efecto disposiciones esenciales de la Directiva del IVA.
48. No obstante, no procede aplicar esta lógica en el presente asunto. Para empezar, resulta dudoso que el incumplimiento de la obligación de declarar el comienzo de la actividad, recogida en el artículo 213, apartado 1, de la Directiva del IVA, pueda considerarse siempre un error menor de procedimiento: dicha obligación puede ser importante para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude. (14) Se trata sin duda de un requisito *formal*, pero no, por así decirlo, de uno *formalista*.
49. Por otra parte, el incumplimiento de la obligación de declarar el comienzo de la actividad y de optar expresamente por un régimen tributario específico no conlleva que las operaciones sean gravadas sin tener en cuenta sus características objetivas. De hecho, las operaciones realizadas en el pasado por un sujeto pasivo como el Sr. Vámos se gravan simplemente con arreglo a un régimen tributario en vez de otro, siendo ambos regímenes posibles y lícitos.
50. Además, entiendo que la legislación nacional controvertida es conforme con el principio de neutralidad fiscal, considerado como traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato. (15) Este principio se opone a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, (16) distorsionando así la competencia. (17)
51. En el presente asunto, parece que permitir que el sujeto pasivo que no ha declarado el comienzo de su actividad opte con efecto retroactivo por un régimen de exención fiscal podría darle una ventaja injusta que distorsionaría la competencia a su favor. Cuando un sujeto pasivo se da de alta y opta por la aplicación de un régimen fiscal específico, necesariamente funda su elección en predicciones sobre su actividad futura; por el contrario, un sujeto pasivo que nunca se ha dado de alta y que elige su régimen fiscal posteriormente —por ejemplo, sólo tras haber sido sometido a una inspección de las autoridades tributarias— puede elegir el régimen que le parezca más ventajoso en ese momento.
52. Se produce entonces un resultado paradójico: el sujeto pasivo que comete el error de procedimiento puede beneficiarse de tal error y, por ello, encontrarse en mejor posición que los comerciantes competidores que sí cumplieron debidamente todas las obligaciones procedimentales establecidas en la legislación nacional pertinente.
53. A su vez, esta ventaja podría incitar a las empresas a incumplir la ley no declarando el comienzo de sus actividades, lo que facilitaría el fraude fiscal. A este respecto, basta con señalar que, en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA, «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que se respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos [...]».

54. Por este motivo, me parece razonable la alegación aducida por el Gobierno húngaro de que la prohibición de aplicar retroactivamente un régimen como el de la exención fiscal no sólo es coherente con el principio de neutralidad fiscal, sino que también pretende evitar la evasión y el fraude fiscales.

E. Principio de proporcionalidad

55. Por último, la Comisión argumenta que obligar a una empresa a pagar el IVA de las ventas realizadas antes de la declaración del comienzo de la actividad, además de la multa administrativa, conlleva que la sanción por incumplir la obligación de declarar el comienzo de la actividad sea excesiva, con lo que se infringe el principio de proporcionalidad.

56. Como he explicado anteriormente, en el asunto Balogh (18) el Tribunal de Justicia declaró que puede imponerse una multa administrativa para penalizar un incumplimiento de la obligación de declarar el comienzo de la actividad, siempre y cuando dicha sanción sea proporcionada. La apreciación del carácter proporcionado de la sanción corresponde al órgano jurisdiccional nacional. (19)

57. A este respecto, basta con observar que, en su apreciación del carácter proporcionado de la sanción, el órgano jurisdiccional nacional no puede tener en cuenta, en principio, la percepción del IVA. En efecto, la exigencia de pagar el IVA por las ventas anteriores, que están sujetas a IVA, pero por las que no se ha pagado tal impuesto, no constituye una sanción, sino tan sólo el cobro de los impuestos impagados.

58. Desde el momento en que el Sr. Vámos comenzó a ejercer su actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA, adquirió la condición de sujeto pasivo y, en consecuencia, le eran aplicables las obligaciones contenidas en la normativa del IVA correspondiente. Entre dichas obligaciones, huelga señalarlo, se encuentra la obligación de pagar el IVA devengado. (20)

59. Conviene indicar una vez más que el hecho de que, a falta de elección expresa, se aplique al Sr. Vámos el régimen ordinario en ningún caso resulta ilícito o excepcional. En efecto, es uno de los regímenes que se le podían aplicar y el que se aplicaba *por defecto* en la legislación nacional. El propio Sr. Vámos se privó de la posibilidad de elegir el régimen de exención durante varios años al no declarar en su debido momento el comienzo de su actividad y su deseo de que se le aplicara el citado régimen.

60. Ha de observarse también, con carácter incidental, que, de conformidad con la legislación nacional controvertida, los sujetos pasivos con derecho a acogerse al régimen de exención pueden optar, de un año fiscal a otro, por la aplicación de un régimen diferente. Por lo tanto, las pequeñas empresas no se encuentran «atrapadas» por su omisión inicial de declarar el comienzo de sus actividades y de optar expresamente por el régimen del IVA preferible para ellas. Todos los años tienen la posibilidad de cumplir su obligación de darse de alta y solicitar la aplicación del régimen de exención a partir de ese momento, lo que les permite evitar consecuencias más graves.

IV. Conclusión

61. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza, Hungría):

«El Derecho de la Unión Europea no se opone a una normativa nacional que prohíbe la aplicación retroactiva de un régimen fiscal especial que otorga una exención para las pequeñas empresas —adoptado con arreglo a las disposiciones del título XII, capítulo 1, sección 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido— a un sujeto pasivo que cumplía todos los requisitos materiales, pero no declaró el comienzo de su actividad a las autoridades tributarias en su debido momento y no optó por la aplicación de dicho régimen.»

1 Lengua original: inglés.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 Auto de 30 de septiembre de 2015, Balogh (C?424/14, no publicado, EU:C:2015:708).

4 Auto de 30 de septiembre de 2015, Balogh, (C?424/14, no publicado, EU:C:2015:708), apartados 29 y 33 a 36.

5 El artículo 293 de la Directiva del IVA hace referencia a la «necesidad de asegurar la convergencia final de las diferentes normativas nacionales» en relación con los regímenes especiales para las pequeñas empresas; el artículo 294 de la misma Directiva permite al Consejo decidir «si un régimen especial para las pequeñas empresas es necesario en el marco del régimen definitivo» y, llegado el caso, adoptar «los límites y condiciones comunes de aplicación de dicho régimen especial».

6 También confirma este punto el considerando 7 de la Directiva del IVA, que está redactado en los siguientes términos: «El régimen común IVA *incluso en el supuesto de que* los tipos impositivos y *las exenciones no se armonicen totalmente*, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución» (el subrayado es mío).

7 C?24/15, EU:C:2016:204.

8 Sentencias de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartados 49 a 52, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 a 61. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204), nota 20.

9 Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartados 29 a 31, y de 9 de octubre de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartados 35, 36 y 43. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204), nota 21.

10 Conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204), punto 87.

11 Artículo 167 de la Directiva del IVA.

- 12 Artículo 3 de la Directiva del IVA.
- 13 Véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartado 37.
- 14 Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497), apartado 45.
- 15 Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211), apartado 49.
- 16 Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211), apartado 47.
- 17 Véase el considerando 7 de la Directiva del IVA y, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group (C?259/10 y C?260/10, EU:C:2011:719), apartado 35.
- 18 Auto de 30 de septiembre de 2015, Balogh (C?424/14, no publicado, EU:C:2015:708).
- 19 Véase el punto 29 de las presentes conclusiones.
- 20 Artículos 193 a 212 de la Directiva del IVA.