

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 17 de mayo de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 282 a 292 — Régimen especial de las pequeñas empresas — Régimen de franquicia — Obligación de optar por la aplicación del régimen especial en el año natural de referencia»

En el asunto C-566/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza, Hungría), mediante resolución de 25 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de noviembre de 2016, en el procedimiento entre

**Dávid Vámos**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, los Sres. E. Levits (Ponente), A. Borg Barthet, la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M.Z. Fehér y por la Sra. E.E. Sebestyén, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por el Sr. B. Béres, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de noviembre de 2017;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión y, en particular, 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre el Sr. Dávid Vámos y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), relativo a la decisión de esta última por la que declara la existencia de una deuda del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a cargo del Sr. Vámos y lo obliga a pagar una multa tributaria e intereses de demora.

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 9 de la Directiva del IVA establece:  
  
«1. 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.  
  
Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.  
  
[...]»
- 4 El artículo 213, apartado 1, de dicha Directiva dispone:  
  
«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.»

5 El artículo 214 de la referida Directiva establece:

«1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

- a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

[...]»

6 El artículo 272 de la misma Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos siguientes de determinadas obligaciones o de toda obligación contemplada en los capítulos 2 a 6:

[...]

- d) los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292;

[...]»

7 El artículo 273 de la Directiva del IVA establece:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

8 El artículo 281 de la citada Directiva establece:

«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, podrán, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan, y previa consulta al Comité del IVA, aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas.»

- 9 A tenor del artículo 282 de la Directiva del IVA, que figura en la sección 2, titulada «Franquicias o bonificaciones degresivas», del capítulo 1, del título XII, denominado «Regímenes especiales», de dicha Directiva, establece:

«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.»

- 10 El artículo 287 de la citada Directiva dispone:

«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];

[...]».

- 11 El artículo 290 de la referida Directiva prevé:

«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 las 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.»

*Derecho húngaro*

Ley del IVA

- 12 El artículo 2 de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor aAñadido; 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 [...]

13 El artículo 187 de dicha Ley dispone:

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

14 El apartado 188, apartado 1, de la citada Ley establece:

«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 húngaros (HUF)] 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.»

15 El artículo 188, apartado 2, de esa misma Ley, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, establecía que el umbral que daba derecho a la exención subjetiva se había fijado en el importe de 5 000 000 de HUF (aproximadamente 16 040 euros). Dicho umbral se elevó a 6 000 000 de HUF (aproximadamente 19 250 euros) a partir del 1 de enero de 2013.

## Código de procedimiento tributario

16 El artículo 16 de la adózás rendjéről 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.»

17 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».

18 El artículo 22, apartado 1, letra c), de dicha Ley prevé:

«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.»

19 El artículo 172, apartado 1, letra c), de la referida Ley dispone:

«Excepción hecha de lo establecido en el apartado 2, podrá imponerse una sanción pecuniaria de hasta 200 000 [HUF (unos 640 euros)], si se trata de un particular, y de hasta 500 000 [HUF (unos 1 600 euros)], 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.»

## **Litigio principal y cuestión prejudicial**

20 A raíz de un control, la autoridad tributaria húngara comprobó que, entre el año 2007 y el 22 de enero de 2014, el Sr. Vámos había realizado

778 ventas de artículos electrónicos a través de dos portales de Internet sin haberse dado de alta como sujeto pasivo ni haber declarado los ingresos procedentes de dichas ventas y, en consecuencia, le impuso una multa.

- 21 La referida autoridad tributaria también declaró que, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, el Sr. Vámos había ejercido una actividad de venta de la que procedían ingresos que no excedían del umbral que da derecho a la exención subjetiva establecida en el artículo 188, apartado 2, de la Ley del IVA y que, entre el 1 y el 22 de enero de 2014, el Sr. Vámos también había ejercido una actividad de venta cuyos beneficios eran insignificantes.
- 22 El 22 de enero de 2014, el Sr. Vámos se dio de alta en el registro de sujetos pasivos del IVA y optó por la exención subjetiva, que es un régimen de franquicia del IVA para las pequeñas empresas previsto en los artículos 187 y siguientes de la Ley del IVA.
- 23 Mediante un procedimiento distinto del que dio lugar a la imposición de una multa al Sr. Vámos, la autoridad tributaria húngara procedió al control *a posteriori* de las declaraciones tributarias de este relativas a todos los impuestos y ayudas presupuestarias referentes a los ejercicios 2012 a 2014. Al término de dicho control declaró la existencia de una deuda en concepto de IVA a cargo del Sr. Vámos correspondiente al período comprendido entre el primer trimestre de 2012 y el primer trimestre de 2014 y lo obligó a pagar una nueva multa tributaria e intereses de demora sobre la base de la deuda tributaria que se había comprobado de este modo.
- 24 El Sr. Vámos interpuso recurso de alzada contra dicha resolución, que fue confirmada por la Dirección de recursos. Esta, por una parte, se refirió al artículo 187, apartado 1, de la Ley del IVA, sobre cuya base el Sr. Vámos estaba autorizado a optar por la exención subjetiva, mientras que, por otra parte, indicó que el artículo 22, apartado 1, letra c), de la Ley de Procedimiento General Tributario le brindaba la posibilidad de optar por la exención subjetiva únicamente al darse de alta en las actividades gravadas y que no podía ejercer dicha facultad en un momento posterior. Según la Dirección de recursos, dado que el Sr. Vámos únicamente se dio de alta ante la administración tributaria y optó por la exención tributaria subjetiva el 22 de enero de 2014, solo tiene derecho a disfrutar de la exención tributaria subjetiva a partir de esa fecha.
- 25 El Sr. Vámos recurrió la resolución de la Dirección de recursos ante el órgano jurisdiccional remitente alegando que el ejercicio de una

actividad económica en el sentido del artículo 6 de la Ley del IVA solamente conlleva la sujeción al IVA e implica, por consiguiente, una obligación de declarar, de conformidad con el artículo 213, apartado 1, de la Directiva del IVA y con el artículo 16 de la Ley de Procedimiento General Tributario, pero no una obligación de pagar el IVA. En la medida en que sus ingresos, tal como comprobó la autoridad tributaria húngara, no excedían, ni en lo que respecta al año 2012, ni en lo relativo al año 2013, del umbral que da derecho a una exención subjetiva, el Sr. Vámos alegaba que la autoridad tributaria húngara no debía haberle obligado a pagar el IVA correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013, sino que, por el contrario, debía haberle preguntado, en el marco del control *a posteriori*, si pretendía optar por la exención subjetiva.

- 26 En estas circunstancias, el Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Nyíregyháza, Hungría) 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 solo dispone de esa posibilidad en el momento de la declaración del comienzo de su actividad gravada?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 27 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que excluye la aplicación de un régimen especial de imposición del IVA, que establece una franquicia para las pequeñas empresas, adoptado de conformidad con las disposiciones de la sección 2 del capítulo 1 del título XII de la Directiva del IVA, a un sujeto pasivo que cumple todos los requisitos materiales, pero que no ha ejercido la facultad de optar por la aplicación de dicho régimen en el momento de declarar el comienzo de sus actividades económicas a la administración tributaria.
- 28 A este respecto, ha de recordarse, ante todo, que los artículos 282 a 292, y, en particular, el artículo 287, punto 12, de la Directiva del IVA, establecen la posibilidad de que los Estados miembros otorguen una exención del IVA a las pequeñas empresas.
- 29 A continuación procede señalar que el artículo 290 de esta Directiva concede al sujeto pasivo con derecho a disfrutar de la franquicia del IVA



la facultad de optar por el régimen normal de aplicación del IVA o por la aplicación de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281 de dicha Directiva.

- 30 Además, de conformidad con el tenor de los artículos 281 y 284 a 287 de la citada Directiva, los Estados miembros pueden establecer y mantener regímenes especiales de imposición en materia de IVA siempre que dichos regímenes sean conformes con el sistema del IVA. Por otra parte, el considerando 49 de la misma Directiva prevé que, en lo que respecta a las pequeñas empresas, conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales.
- 31 Por último, el régimen de exención subjetiva, previsto en el Derecho húngaro, es un régimen especial que permite a las empresas cuyo volumen de negocios no exceda de un determinado umbral, disfrutar de una exención del IVA. Ese régimen de franquicia, aplicable a las pequeñas empresas, implica, de conformidad con el artículo 187, apartado 2, de la Ley del IVA, que el sujeto pasivo no está obligado a pagar el IVA, no tiene derecho a deducir el IVA soportado y emite exclusivamente facturas en las que no figura el IVA. En sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno húngaro señaló que la facultad de optar por la exención tributaria puede ejercerse también después de la declaración del comienzo de la actividad, pero que únicamente produce efectos para el futuro.
- 32 En el presente asunto, el sujeto pasivo había solicitado poder disfrutar de la exención tributaria subjetiva, lo que se le negó debido a que el derecho a optar por dicha exención debía ejercerse durante el año natural en el que pretendía disfrutar de ella.
- 33 Por lo que respecta a la obligación de declarar el comienzo de una actividad económica, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Directiva del IVA no se opone a una normativa nacional que exige a un sujeto pasivo una declaración como esta cuando los beneficios procedentes de dicha actividad no exceden del umbral que da derecho a la exención para las pequeñas empresas (véase, en este sentido, el auto de 30 de septiembre de 2015, Balogh, C-424/14, no publicado, EU:C:2015:708, apartado 30). Asimismo, ha declarado que la Directiva del IVA no se opone a que el incumplimiento de la obligación de declarar de un sujeto pasivo se sancione con una multa administrativa, siempre que dicha multa sea proporcionada (véase, en este sentido, el auto de 30 de septiembre de 2015, Balogh, C-424/14, no publicado, EU:C:2015:708, apartado 37).

- 34 En el presente asunto procede examinar si un Estado miembro puede supeditar el disfrute de un régimen de franquicia a la elección por el sujeto pasivo a favor de dicho régimen manifestada en el momento en que este presenta la declaración de comienzo de la actividad y, a falta de tal elección en ese momento, aplicar de oficio el régimen normal de imposición del IVA.
- 35 Ha de señalarse, por una parte, que habida cuenta de las disposiciones mencionadas en el apartado 30 de la presente sentencia, la aplicación del régimen especial para las pequeñas empresas constituye una opción de la que disponen los Estados miembros para organizar su sistema impositivo.
- 36 Por otra parte, se desprende del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA, que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.
- 37 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que se desprende de dicha disposición que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (sentencia de 9 de julio de 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 38 El Tribunal de Justicia también ha declarado que el artículo 273 de la Directiva del IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (sentencia de 26 de octubre de 2017, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 39 Es cierto que, en virtud del artículo 272, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden dispensar a los sujetos pasivos acogidos a un régimen de franquicia para las pequeñas empresas de algunas o todas las obligaciones contempladas en los capítulos 2 a 6 del título XI de esa misma Directiva. Se trata, no obstante, de una mera facultad, de manera que los Estados miembros no están obligados a dispensar a los sujetos pasivos de tales obligaciones.

- 40 Por consiguiente, ha de señalarse que se desprende de los puntos 34 y 46 de las conclusiones del Abogado General que la decisión del legislador húngaro de establecer un régimen de exención supeditando su aplicación a determinados requisitos de procedimiento está comprendida dentro del margen de apreciación que la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros.
- 41 No obstante, si bien los Estados miembros disponen de cierto margen de apreciación al elegir las medidas que deben adoptar a fin de garantizar la percepción correcta del IVA y evitar el fraude, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 50 y jurisprudencia citada), así como los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica.
- 42 De este modo, en primer lugar, en lo que respecta al principio de proporcionalidad, ha de señalarse, como indicó el Abogado General en los puntos 57 y 58 de sus conclusiones, que la exigencia de pagar el IVA por las ventas realizadas no constituye una sanción por el incumplimiento de la obligación de declarar el comienzo de la actividad y de efectuar la elección de un régimen de exención, sino que tan solo es el cobro del IVA exigible por el comienzo de la actividad económica de un operador como el Sr. Vámos.
- 43 Por otra parte, en la sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión, y en particular el principio de proporcionalidad, no se opone a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho de optar por un régimen especial de tributación adopte una normativa que supedite la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.
- 44 El Tribunal de Justicia precisó, a estos efectos, que la irretroactividad del procedimiento de aprobación no lo hace desproporcionado (sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, apartado 29).
- 45 Del apartado 34 de la presente sentencia resulta que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el régimen normal de imposición del IVA se aplica si el sujeto pasivo no ha optado por el régimen de exención subjetiva. Por consiguiente, una normativa nacional

que deniega conceder la franquicia del IVA en una situación como la controvertida en el litigio principal, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA.

- 46 En segundo lugar, en lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, a través del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato (sentencia de 26 de octubre de 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, apartado 29), ya se ha declarado que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con objeto de asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).
- 47 A este respecto, debe considerarse que permitir a los sujetos pasivos optar por un régimen de franquicia una vez expirado el plazo concedido otorga a estos una ventaja competitiva indebida en perjuicio de los operadores que han respetado debidamente las obligaciones de procedimiento previstas en la normativa nacional controvertida en el litigio principal. En efecto, esos sujetos pasivos podrían elegir *a posteriori* y, por consiguiente, basándose en los resultados concretos de su actividad, el régimen tributario que les parezca más ventajoso para ellos.
- 48 Ahora bien, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que sujetos pasivos que se encuentran en situaciones comparables y que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.
- 49 Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal y, más en general, el principio de igualdad de trato de los sujetos pasivos no se oponen a una normativa nacional que no concede la exención del IVA a los sujetos pasivos que no han optado por uno de los regímenes de franquicia en el momento de declarar el comienzo de su actividad económica, aunque los beneficios de su actividad no excedan del umbral que da derecho a la franquicia para las pequeñas empresas.
- 50 En tercer lugar, ha de señalarse que el principio de seguridad jurídica debe ser respetado por las instituciones de la Unión Europea y también por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 30 y jurisprudencia citada).

- 51 Dicho principio exige que la situación fiscal del sujeto pasivo no pueda cuestionarse de forma indefinida (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 46).
- 52 Además, como se ha señalado en el apartado 31 de la presente sentencia, habida cuenta de que los beneficiarios de la exención subjetiva no pagan IVA y que no lo tienen que repercutir en sus clientes, puede resultar indispensable que las administraciones tributarias conozcan de antemano a los sujetos pasivos que han optado por dicho régimen de franquicia.
- 53 En consecuencia, la normativa nacional controvertida en el litigio principal es conforme con el principio de seguridad jurídica.
- 54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la aplicación de un régimen especial de imposición del IVA, que establece una franquicia a favor de las pequeñas empresas, adoptado de conformidad con lo dispuesto en la sección 2 del capítulo 1 del título XII de la Directiva del IVA, a un sujeto pasivo que reúne todos los requisitos materiales pero que no ha ejercido la facultad de optar por la aplicación de dicho régimen en el momento de declarar el comienzo de sus actividades económicas a la administración tributaria.

### **Costas**

- 55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 (Sala Quinta) declara:

**El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la aplicación de un régimen especial de imposición en materia del impuesto sobre el valor añadido, que establece una franquicia a favor de las pequeñas empresas, adoptado de conformidad con lo dispuesto en la sección 2 del capítulo 1 del título XII 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 reúne todos los requisitos de fondo, pero que no ha ejercido la facultad de optar por la aplicación de dicho régimen en el momento de declarar el comienzo de sus actividades económicas a la administración tributaria.**

Firmas