CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 10 de junio de 2010 [1]

I. Introducción

1. La Comisión impugna la adaptación del Derecho interno a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [2] efectuada por Polonia. En particular se trata del tipo de IVA del 7 % vigente en Polonia para las prendas para bebés, los complementos de vestir para bebés y el calzado infantil. La Comisión considera que al aplicar dicho tipo reducido, Polonia infringe el artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112. Polonia no niega la aplicación del tipo reducido, pero considera que está justificada tanto por razones sociopolíticas como sobre la base del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

2. Resulta decisivo para la resolución del litigio, en particular, la aplicación en el tiempo a Polonia del artículo 115 de la Directiva 2006/112. El artículo 115 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo impositivo reducido, entre otros, a la ropa y el calzado infantiles continuar aplicándolo. En la fecha señalada en el artículo 115 de la Directiva 2006/112 cuando se introdujo la norma precedente en la Sexta Directiva, [3] Polonia aún no era miembro de la Comunidad Europea. Por lo tanto, resulta dudoso si, pese a ello, Polonia puede invocarla y puede continuar aplicando una norma especial vigente a 1 de enero de 1991 o si únicamente resultan pertinentes el artículo 98 en relación con el anexo III, así como el artículo 128 de la Directiva 2006/112 y las normas establecidas en el Acta de adhesión.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 347, p. 1.

3 — La norma se encontraba antes en el artículo 28, apartado 2, letra d), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p.1; EE 09/01, p. 54) en la versión de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos de IVA) (DO L 316, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

1. Acta de adhesión de 2003

3. El artículo 24 del Acta de adhesión de 2003 [4] tiene el siguiente tenor:

«Las medidas enumeradas en los anexos V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII y XIV de la presente Acta se aplicarán respecto de los nuevos Estados miembros en las condiciones previstas en dichos anexos».

4. El anexo XII del Acta de adhesión contiene la lista del acervo comunitario relativa a Polonia. El capítulo 9 –Fiscalidad–, apartado 1, de dicho anexo, declara aplicables las normas sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

«31977 L 0388: Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 de 13.6.1977, p. 1), cuya última modificación la constituye:

— 32002 L 0038: Directiva 2002/38/CE del Consejo de 7.5.2002 (DO L 128 de 15.5.2002, p. 41).

a) No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva 77/388/CEE, Polonia podrá: i) continuar aplicando hasta el 31 de diciembre de 2007 una exención, con devolución de las cuotas pagadas en la fase precedente, en las entregas de determinados libros y publicaciones periódicas especializados, y ii) mantener hasta el 31 de diciembre de 2007 o hasta el final del período transitorio mencionado en el artículo 28 decimotercero de la Directiva 77/388/CEE si éste concluyese antes de dicha fecha, un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido, no inferior al 7 %, a la prestación de servicios de restauración.

b) No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva 77/388/CEE, Polonia podrá mantener i) un tipo reducido del impuesto sobre el

4 — Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión (DO 2003, L 236, p. 33).

valor añadido no inferior al 3 % para los productos alimenticios (incluidas las bebidas pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal; los animales vivos, semillas, plantas e ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios, y el suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, exceptuando los bienes de capital como maquinaria o edificios, a que se refieren los puntos 1 y 10 del anexo H de la Directiva, hasta el 30 de abril de 2008, y ii) un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido no inferior al 7 % para el suministro de los servicios, no prestados en el marco de una política social, de construcción, renovación y transformación de viviendas, exceptuando los materiales de construcción, y para la entrega, antes de su primera ocupación, de edificios de viviendas o de partes de edificios de viviendas a que se refiere la letra a) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva, hasta el 31 de diciembre de 2007.

c) A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva 77/388/CEE, Polonia podrá mantener una exención del impuesto sobre el valor añadido en el transporte internacional de personas a que se refiere el punto 17 del anexo F de la Directiva, hasta que se cumpla la condición enunciada en el apartado 4 del artículo 28 de la misma o mientras que cualquiera de los actuales Estados miembros aplique la misma exención, debiendo optar por la más temprana de estas dos fechas.»

2. Directiva 2006/112

5. El artículo 96 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

6. En el artículo 97, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se establece que desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo del IVA normal no podrá ser inferior al 15 %.

7. El artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 disponen:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

8. De conformidad con el artículo 99 de la Directiva 2006/112, los tipos impositivos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no pueden ser inferiores al 5 %.

9. En el capítulo 4, título VIII, de la Directiva 2006/112 (artículos 109 a 122) se establecen las condiciones en las que un Estado miembro puede seguir aplicando exenciones excepcionales a las normas generales con derecho a deducción del IVA o tipos reducidos, hasta la introducción del régimen de IVA definitivo a escala de la Unión.

10. El artículo 114, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece a este respecto:

«1. Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1993 se vieron obligados a aumentar en más del 2 % su tipo normal vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo que se establece en el artículo 99 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III [...]. Además, los Estados miembros contemplados en el párrafo primero podrán aplicar dicho tipo a los servicios de restauración, ropa y calzado infantiles y vivienda.»

11. El artículo 115 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo reducido a la ropa y el calzado infantiles o a la vivienda podrán seguir aplicando ese tipo a la entrega de dichos bienes o a la prestación de dichos servicios.»

12. El artículo 115 de la Directiva 2006/112 reproduce literalmente el artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, en su versión de la Directiva 92/77. [5]

13. El capítulo 5 del título VIII –Disposiciones temporales– contiene en los artículos 123 a 130 disposiciones que conceden a determinados Estados que se adhirieron a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004 una exención con derecho a deducción del IVA para la entrega de determinados bienes, así como la aplicación de un tipo impositivo reducido a determinados bienes.

5 — Citada en la nota 3.

14. Conforme a lo dispuesto en el Acta de adhesión, el artículo 128 de la Directiva 2006/112 establece los siguientes regímenes especiales para Polonia:

«1. Polonia podrá seguir aplicando una exención, con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior, en las entregas de determinados libros y publicaciones periódicas especializados hasta el 31 de diciembre de 2007.

2. Polonia podrá seguir aplicando hasta el 31 de diciembre de 2007 o hasta la introducción del régimen definitivo contemplado en el artículo 402 si ésta concluyese antes de dicha fecha, un tipo reducido, no inferior al 7 %, a la prestación de servicios de restauración.

3. Polonia podrá seguir aplicando un tipo reducido no inferior al 3 % para el suministro de los productos alimenticios a que se refiere el punto 1) del anexo III hasta el 30 de abril de 2008.

4. Polonia podrá seguir aplicando un tipo reducido no inferior al 3 % para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, exceptuando los bienes de capital como maquinaria o edificios, a que se refiere el punto 11) del anexo III hasta el 30 de abril de 2008.

5. Polonia podrá seguir aplicando un tipo reducido no inferior al 7 % para el suministro de los servicios, no prestados en el marco de una política social, de construcción, renovación y transformación de viviendas, exceptuando los materiales de construcción, y para la entrega, antes de su primera ocupación, de edificios de viviendas o de partes de edificios de viviendas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 12 hasta el 31 de diciembre de 2007.»

B. *Derecho interno*

15. De conformidad con el artículo 41 de la Ley polaca del IVA, de 11 de marzo de 2004, el tipo normal del IVA es del 22 %; caben excepciones a dicho tipo. De este modo, en el artículo 41, apartado 2, de la Ley del IVA polaca se establece un tipo reducido del 7 % para los bienes y servicios enunciados en el anexo III.

16. En el anexo III de la Ley polaca del IVA figuran, en el número 45, las prendas y complementos de vestir para bebés, así como, en el número 47, el calzado infantil.

III. Procedimiento administrativo previo y pretensiones de las partes

17. El 23 de marzo de 2007, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a la

República de Polonia. En él imputaba a Polonia la aplicación de un tipo impositivo reducido para las prendas y complementos de vestir para bebés y el calzado infantil, apartándose de lo dispuesto en el artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112.

18. Mediante escrito de 22 de mayo de 2007, Polonia respondió al escrito de requerimiento. Al no convencer a la Comisión las alegaciones de defensa formuladas por la República de Polonia, el 1 de febrero de 2008 dirigió a dicho Estado un dictamen motivado en el que le señaló un plazo de dos meses para cumplir las exigencias del Derecho comunitario.

19. Polonia respondió mediante escrito de 31 de marzo de 2008. La Comisión se reiteró en su postura y mediante escrito de 2 de febrero de 2009, recibido en el Tribunal de Justicia el 3 de febrero de 2009, interpuso el presente recurso mediante el que solicita que:

— Se declare que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 28 de la Directiva 2006/112, en relación con su anexo III, al haber aplicado, de conformidad con el artículo 41, apartado 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004, en relación con las partidas 45 y 47, del anexo III, de dicha Ley, el tipo reducido del IVA del 7 % a las entregas, la importación y la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebés, así como de calzado infantil.

— Se condene en costas a la República de Polonia.

20. Polonia solicita que se desestime el recurso y se condene en costas a la Comisión.

IV. Apreciación jurídica

21. Según el artículo 96 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

22. Como excepción a dicha norma, el artículo 98 de la Directiva permite la aplicación de uno o dos tipos impositivos reducidos a aquellas categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de la Directiva. Es pacífico que la entrega de prendas y complementos de vestir para bebés, así como de calzado infantil, que Polonia grava con un tipo reducido del 7 % (en lo sucesivo, «bienes de que se trata») no figuran en la lista del anexo III. Por consiguiente,

el artículo 98 de la Directiva no permite gravar la entrega de los bienes de que se trata con un tipo impositivo reducido.

23. Sin embargo, Polonia se basa en el artículo 115 de la Directiva 2006/112. Según dicho artículo, todos los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo impositivo reducido a ropa y calzado infantiles, así como a vivienda, podrán continuar aplicando dicho tipo.

24. La Comisión niega que dicha disposición sea aplicable a Polonia. Señala que la disposición transitoria fue originalmente introducida en la Sexta Directiva por la Directiva 92/77 como artículo 28, apartado 3, letra b), y estaba prevista únicamente para aquellos Estados que ya eran miembros de la Comunidad cuando se adoptó la Directiva 92/77. La Comisión añade que las excepciones son contrarias al objetivo armonizador de la Directiva, por lo que han de interpretarse de manera restrictiva. Los Estados miembros que se adhirieron posteriormente únicamente pueden basarse en excepciones cuya aplicación estuviera prevista en el Acta de adhesión. El Acta de adhesión de 2003 no permite a Polonia aplicar tipos reducidos de IVA como excepción al régimen general para la entrega de los bienes de que se trata en el presente asunto.

25. Por el contrario, Polonia defiende la tesis de que el tenor del artículo 115 de la Directiva 2006/112 no prohíbe que se aplique a Polonia. Si se excluye la aplicación de dicha disposición a Polonia, ésta resultaría discriminada frente a los demás Estados miembros. Además, la aplicación de la excepción está justificada por razones sociopolíticas.

A. *Aplicabilidad de la disposición a Polonia*

26. El artículo 24 del Acta de adhesión, titulado «Medidas transitorias», tiene el siguiente tenor: «Las medidas enumeradas en los anexos […] XII […] de la presente Acta se aplicarán respecto de los nuevos Estados miembros en las condiciones previstas en dichos anexos».

27. En el anexo XII, capítulo 9, «Fiscalidad», apartado 1, figura, entre otras, la Directiva 77/388/CEE en su versión vigente desde la última modificación por la Directiva 2002/38/CE. Esto comprende todas las modificaciones de la Directiva entre 1977 y 2002. En el apartado 1, letras a) a c), se enumeran las excepciones a la Sexta Directiva aplicables a Polonia, a saber, al artículo 12, apartado 3, letra a), y al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Directiva. En el Acta de adhesión no se

prevén excepciones al artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva.

28. Cuando no existen restricciones especiales ni reservas, el Estado que se adhiere acepta la *totalidad* de los derechos y obligaciones derivados del *acervo comunitario*. [6] De este modo, también excepciones como las del artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva o el artículo 115 de la Directiva 2006/112 son, en principio, aplicables a los Estados miembros que se adhirieron en 2004, siempre que no se establecieran regímenes especiales en el Acta de adhesión. No se estableció tal régimen especial para los bienes de que se trata en el presente asunto.

29. No obsta a lo anterior el hecho de que Polonia no fuera miembro de la Comunidad cuando se adoptó la Directiva 92/77 por la que originalmente se introdujo la citada disposición. Las disposiciones del Acta de adhesión relativas a la adopción del acervo comunitario tienen precisamente por objeto extender al nuevo Estado miembro la vigencia de los actos jurídicos adoptados antes de su adhesión. Tampoco puede considerarse que la Directiva 92/77 hubiera quedado excluida del acervo comunitario que Polonia asumió en virtud de su adhesión a la Comunidad.

6 — En este sentido se pronunció también el Abogado General Tesauro en sus conclusiones de 7 de mayo de 1991, Comisión/España (sentencia de 17 de octubre de 1991, C-35/90, Rec. p. I-5073), punto 6.

30. Por el contrario, la Comisión parece deducir del artículo 24 del Acta de adhesión, en relación con las disposiciones del referido anexo, que únicamente el régimen normal de la Sexta Directiva forma parte del acervo comunitario. Las disposiciones especiales únicamente están incluidas si figuran en el anexo y lo estarán en la forma que en él se prevé para la adaptación.

31. Sin embargo, esta interpretación no se ve avalada por el tenor ni por la sistemática de las disposiciones del Acta de adhesión. Por el contrario, el Acta de adhesión establece expresamente en el anexo XII, capítulo 9, «Fiscalidad», apartado 1, letras a) a c), *casos en los que no se aplican* las excepciones de la Sexta Directiva. Esta técnica normativa se basa en la premisa de que, en principio, las excepciones son aplicables a los Estados que se adhieran a la Unión Europea. Esta tesis se ve apoyada también por el tenor del anexo XII, capítulo 9, apartado 1, letra c), del Acta de adhesión, en el que se indica: «*A efectos de la aplicación [del]* […] *artículo 28,* […], Polonia podrá mantener una exención del impuesto sobre el valor añadido en el transporte internacional de personas» (el subrayado es mío).

32. Si, por el contrario, las excepciones no fuesen aplicables desde el principio a los nuevos Estados miembros, no tendrían que modificarse en el Acta de adhesión, sino que habrían debido establecerse excepciones completamente nuevas para los nuevos Estados.

33. Por razones de seguridad jurídica no puede deducirse del silencio del Acta de adhesión la inaplicabilidad a los nuevos Estados de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva que por su tenor son aplicables sin limitaciones. Para aclarar este extremo, en el Acta de adhesión tenían que recogerse no sólo las excepciones aplicables en su forma modificada, sino también todas las excepciones que no resultaban íntegramente aplicables a los nuevos Estados miembros.

34. En apoyo de su argumentación, la Comisión se remite por último al régimen de la imposición reducida de las viviendas. El gravamen de servicios que guardan relación con la construcción, renovación y transformación de viviendas viene regulado, por lo que respecta a Polonia, en el anexo XII, capítulo 9, apartado 1, letra b), del Acta de adhesión y en el artículo 128, apartado 5, de la Directiva 2006/112. Además, el artículo 115 de la Directiva permite a los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo impositivo reducido para viviendas continuar aplicando dicho tipo. Si la referida disposición fuese aplicable a los Estados adheridos posteriormente, Polonia dispondría de una doble base en la que fundamentar su facultad para establecer un tipo reducido.

35. Sin embargo, este argumento no me parece convincente.

36. El artículo 128 de la Directiva 2006/112 constituye para Polonia una disposición especial distinta de la disposición general del artículo 115, que la sustituye en lo relativo a la aplicación del tipo reducido a la construcción de viviendas. Mientras que el artículo 115 de la Directiva 2006/112 permite la aplicación sin límites en el tiempo de un tipo impositivo reducido a las viviendas, siempre que dicho tipo se aplicara a 1 de enero de 1991, la norma especial del Acta de adhesión, recogida en el artículo 128 de la Directiva 2006/112, restringe, por una parte, la aplicación de un tipo reducido desde el punto de vista temporal hasta el 31 de diciembre de 2007. Por otra parte, la excepción prevista para Polonia en el artículo 128 de la Directiva 2006/112 se modifica en el sentido de que no requiere la existencia de la correspondiente reducción a 1 de enero de 1991, sino que también es aplicable a los tipos impositivos reducidos introducidos posteriormente.

37. Habida cuenta de que, a diferencia de lo que ocurre con las viviendas, no existe una regulación especial de las entregas de ropa y calzado infantiles, seguirá siendo aplicable, sin modificación alguna, la excepción del artículo 115 de la Directiva 2006/112, aplicable a todos los Estados miembros. Si las partes contratantes también hubiesen pretendido modificar o excluir de plano la vigencia de dicha disposición para Polonia, hubiera sido necesario que la correspondiente norma figurara en el Acta de adhesión.

38. En general, el acervo comunitario que pasó a aplicarse a Polonia mediante la adhesión comprende, sin más, la excepción del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

39. No obstante, resulta dudoso si del contenido y de la finalidad del artículo 115 se desprende algún indicio para entender que, pese a todo, dicha disposición no es aplicable a un Estado en la situación de Polonia, por no haber sido Estado miembro a 1 de enero de 1991.

40. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Optimus–Telecomunicações, en caso de adhesión, las eventuales remisiones a una fecha prevista en el Derecho comunitario, de no preverse disposición alguna en contrario en el Acta de adhesión o en cualquier otro acto comunitario, son también de aplicación al nuevo Estado miembro, aun cuando la referida fecha sea anterior a la de la adhesión. [7]

41. Como ya se ha señalado antes, el Acta de adhesión no contiene indicio alguno de que el artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva (o el artículo 115 de la Directiva 2006/112) no sea aplicable a los Estados adherentes.

42. Del propio tenor de las disposiciones señaladas no resulta otra cosa. Según dicho artículo, los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 ya aplicaban un tipo impositivo reducido a los bienes de que se trata, podrán continuar aplicando dicho tipo. La disposición no exige que el Estado miembro de que se trate fuese Estado miembro en la fecha de referencia, el 1 de enero de 1991, pese a que en la Directiva 2006/112 sí se hace uso de tal fijación temporal de la condición de Estado miembro en una determinada fecha. [8] La falta de tal fijación temporal parece indicar que el artículo 115 es, en principio, aplicable a los Estados miembros que se han adherido a la Unión Europea con posterioridad, siempre que en la fecha de referencia aplicaran una norma análoga.

43. Por lo tanto, en una interpretación puramente literal, la disposición resulta aplicable a Polonia. Cuando el enunciado de una disposición de Derecho comunitario es claro y no es susceptible de interpretaciones contradictorias en las distintas versiones lingüísticas, la interpretación literal es un indicio significativo del sentido correcto de la disposición. [9]

7 — Sentencia de 21 de junio de 2007, Optimus – Telecomunicações (C-366/05, Rec. p. I-4985), apartado 32.

8 — Véase, por ejemplo, el artículo 379, apartado 1, de la Directiva 2006/112, basado en el anexo XV, punto IX, apartado 2, letra m), del Acta de adhesión de Austria, Finlandia y Suecia (DO 1994, C 241, p. 335).

9 — Véanse las conclusiones de la Abogado General Sharpston de 25 de enero de 2007 presentadas en el asunto Optimus – Telecomunicações, citado en la nota 7, punto 45.

44. No obstante, el resultado de la interpretación de que la disposición resulta aplicable a Polonia ha de examinarse teniendo en cuenta también la finalidad de crear un sistema de IVA uniforme que el legislador de la Unión persigue con la Directiva.

45. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, [10] las disposiciones de la Sexta Directiva que establecen excepciones al principio general según el cual el IVA se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo deben interpretarse en sentido estricto.

46. El artículo 115 de la Directiva 2006/112 es una excepción, por la que se mantiene una situación contraria al objetivo de la Directiva, a saber, la aplicación de tipos impositivos reducidos a operaciones distintas de las previstas en la Directiva. Por lo tanto, resulta dudoso que las declaraciones que el Tribunal de Justicia hizo en la sentencia Optimus–Telecomunicações [11] en relación con la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, [12] puedan trasladarse sin más a las circunstancias del presente asunto. En efecto, a diferencia de lo que ocurre en el caso de autos, en dicho asunto se trataba de referirse a la situación jurídica en una fecha de referencia anterior a la adhesión para llegar a una situación jurídica más conforme con el objetivo de armonización de la Directiva.

47. No obstante, tampoco una interpretación estricta de la disposición excluye que ésta sea aplicable a Polonia. La Directiva prevé proceder por etapas, ya que la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios provocará en los Estados miembros modificaciones de su estructura fiscal y tendrá consecuencias sensibles en los ámbitos presupuestario, económico y social. [13] Otros Estados miembros pueden aplicar un tipo impositivo reducido a los bienes de que se trata, de modo que en cualquier caso no se ha alcanzado hasta la fecha el objetivo de la completa armonización, independientemente de si la disposición se aplica a Polonia.

48. Además, la finalidad y el sentido de las excepciones también abogan en favor de su aplicación a Polonia: se pretende que, pese a la armonización progresiva, los nacionales de los Estados miembros puedan seguir disfrutando de determinadas ventajas sociales a las

10 — Véanse las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 34; de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, Rec. p. I-4395), apartado 28; de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373), apartados 15 y 16, y de 6 de julio de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec. p. I-6269), apartado 23.

11 — Citada en la nota 7.

12 — (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171).

13 — Véase el sexto considerando de la Directiva 2006/112.

que se han acostumbrado. La Directiva permite expresamente mantener esa situación, que en sí es contraria al sistema armonizado, para evitar el rechazo social.

49. La eliminación inmediata del tipo impositivo reducido sobre la ropa y el calzado infantiles conduciría a un incremento repentino de la carga fiscal para las familias con hijos. Para evitarlo, se permitió a los Estados miembros en 1992 que, por razones sociopolíticas, mantuvieran su tipo de IVA reducido para la entrega de tales bienes si dicha reducción existía en la fecha de referencia. En el momento de su adhesión, Polonia se encontraba en una situación comparable a la de los Estados que en 1992 ya eran miembros de la Comunidad.

50. Es cierto que esta conclusión puede suponer una ventaja competitiva para los operadores económicos polacos, puesto que sus operaciones se benefician de una ventaja fiscal. No obstante, su situación no se diferencia en este punto de la de los sujetos pasivos en otros Estados miembros que ya aplicaban una reducción en 1991. Precisamente la no aplicación de la excepción a los Estados que se han adherido con posterioridad daría lugar a una desigualdad de trato para dichos Estados. Éstos estarían sometidos a una mayor armonización que aquellos que ya eran Estados miembros cuando se adoptó la disposición.

51. La Comisión considera que esta mayor armonización en relación con nuevos Estados miembros está justificada por el hecho de que los nuevos Estados miembros asumen el *acervo comunitario* en una fase más avanzada. La aplicación de la norma especial a los Estados miembros que se adhirieron en 2004 a la Unión Europea reduciría el grado de armonización alcanzado.

52. En la medida en que Polonia ha aplicado desde el 1 de enero de 1991 un tipo de IVA reducido a los bienes de que se trata, se encuentra en la misma situación que los Estados miembros de entonces, con la única diferencia de que, en Polonia, dicha imposición se basaba inicialmente sólo en el Derecho interno, mientras que los antiguos Estados miembros podían continuar aplicando sus correspondientes normas al amparo de una autorización que concede la Directiva. La aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112 a Polonia no conduce, en esta situación, a una reducción del grado de armonización ni a un incremento de ésta, sino que meramente mantiene el *statu quo*.

53. Si bien parece deseable eliminar las numerosas excepciones que permite la Directiva, dicha eliminación ha de afectar del mismo modo a todos los Estados miembros que se

encuentran en una situación comparable por lo que respecta a posibles normas antiguas.

54. En consecuencia, debe concluirse provisionalmente que el artículo 115 de la Directiva 2006/112 confiere también a Polonia el derecho de continuar aplicando un tipo impositivo reducido a las entregas de prendas y complementos de vestir para bebés y calzado infantil, si Polonia aplicaba dicho tipo el 1 de enero de 1991.

1. Excepción del artículo 115 de la Directiva 2006/112

55. Por consiguiente, ha de examinarse si en Polonia se daban efectivamente los requisitos establecidos en el artículo 115 de la Directiva 2006/112 para la aplicación de un tipo impositivo reducido a la entrega de los bienes de que se trata en el presente asunto.

56. En su recurso, la Comisión no se pronunció acerca de esta cuestión ni siquiera con carácter subsidiario.

57. En su escrito de contestación, el Gobierno polaco señaló que, de conformidad con la Ley de 16 de diciembre de 1972 del impuesto sobre el volumen de negocios, a 1 de enero de 1991 estaba en vigor en Polonia un tipo impositivo reducido para ropa y calzado infantiles. El sistema de IVA introducido posteriormente mediante Ley de 8 de enero de 1993 sobre el impuesto sobre bienes y servicios se orientaba en el sistema de IVA comunitario. En aplicación de la referida disposición, Polonia aplicó de manera continuada un tipo impositivo del 7 % a los bienes de que se trata.

58. La Comisión renunció a presentar réplica, dado que la demandada no había presentado argumentos nuevos y la Comisión ya había tratado todos los motivos de defensa alegados hasta entonces. Puede, por tanto, considerarse que la Comisión ha admitido las alegaciones de Polonia. De conformidad con el artículo 42, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, todos los motivos invocados posteriormente por la Comisión tendrían que desestimarse por extemporáneos.

59. No obstante, el Tribunal de Justicia ha de examinar la pertinencia de las alegaciones formuladas en su defensa por el Gobierno polaco aunque la Comisión no se opuso a dichas alegaciones. Para obtener aclaraciones acerca de la situación jurídica en Polonia desde el 1 de enero de 1991, el Tribunal de Justicia instó a ambas partes a que expusieran por escrito si en Polonia se cumplían los requisitos para la aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112. En particular se les instó a explicar en qué medida podía considerarse que el impuesto recaudado en Polonia a 1 de enero de 1991 era un impuesto sobre el valor añadido en el sentido del artículo 115 de la Directiva y

si en esa época se aplicaba un tipo reducido a los bienes de que se trata.

60. Las explicaciones dadas por el Gobierno polaco y la Comisión en el marco de esta diligencia de prueba ordenada por el Tribunal de Justicia no pueden considerarse motivos nuevos invocados de manera extemporánea en el sentido del artículo 42, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, por lo que han de tenerse en cuenta al examinarse la pertinencia de las alegaciones del Gobierno polaco.

61. Por lo tanto, ha de examinarse en primer lugar si el impuesto polaco sobre el volumen de negocios aplicable a 1 de enero de 1991 a la entrega de los bienes de que se trata tenía el carácter de IVA en el sentido de la Directiva 2006/112. En segundo lugar, procede determinar si se aplicaba un tipo impositivo reducido desde dicha fecha de referencia.

B. *Sobre el carácter de IVA del impuesto en el sentido de la Directiva*

62. El Tribunal de Justicia ha elaborado en su jurisprudencia relativa al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva (actualmente artículo 401 de la Directiva 2006/112) las siguiente características esenciales del sistema común del IVA: [14]

— el IVA se aplica con carácter general a las operaciones que tengan por objeto bienes o servicios;

— su cuota se fija en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste;

— el impuesto se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de operaciones efectuadas anteriormente;

— del IVA devengado por un sujeto pasivo se deducen los importes abonados en las fases anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

63. En cuanto un impuesto nacional carece de una de estas características, el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva no se opone a que se recaude además del IVA. [15]

14 — Sentencias de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373), apartado 28, y de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463), apartado 37.

15 — Sentencias Banca popolare di Cremona (citada en la nota 14), apartado 27, y KÖGÁZ y otros (citada en la nota 14), apartado 36.

64. No obstante, esta afirmación ha de contemplarse en el contexto del artículo 33, apartado 1. La finalidad de dicha disposición es evitar distorsiones de la competencia y repercusiones negativas en el mercado interior que se producirían si junto al IVA armonizado se recaudara un impuesto nacional con las mismas características, es decir, un IVA paralelo. [16]

65. Sin embargo, para la aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112 a un Estado miembro en la situación de Polonia lo único decisivo es que si el tributo que grava la ropa y el calzado infantiles es un impuesto sobre el consumo similar al IVA armonizado y si la ventaja social resultante del tipo reducido de dicho impuesto tiene para el consumidor un significado similar al gravamen que supone el IVA en el sentido de la Directiva 2006/112 a un tipo reducido.

66. Tiene que tratarse por tanto de un impuesto general sobre la entrega de los bienes en cuestión cuyo importe se determina de manera proporcional al precio y que soporta, en último término, el consumidor final. Por el contrario, no es determinante si se garantiza la neutralidad del impuesto en las distintas fases del comercio anteriores a la entrega al consumidor final y, en su caso, de qué manera.

16 — Véanse, en este sentido, las sentencias Banca popolare di Cremona (citada en la nota 14), apartados 21 y 24, y KÖGÁZ y otros (citada en la nota 14), apartados 29 y 33.

67. De la información sobre la situación jurídica en Polonia obtenida por el Tribunal de Justicia de las respuestas escritas a la pregunta que formuló y de la vista oral resulta que el impuesto sobre el volumen de negocios aplicable el 1 de enero de 1991 es un impuesto general calculado en función del valor de la prestación. Si bien la imposición se basaba en dos leyes –una sobre la tributación de las prestaciones de empresas estatales y otra sobre la tributación de las prestaciones de empresas privadas– el impuesto se presentaba de manera idéntica en ambos casos.

68. En la medida en que la Comisión ha criticado en este contexto que determinadas prestaciones no estaban sujetas al impuesto, por ejemplo, las actividades artísticas o científicas, ha de señalarse que ello no se opone al carácter general del impuesto. En definitiva, la Directiva 2006/112 también establece numerosas exenciones por razones sociopolíticas.

69. Además, en este contexto resulta irrelevante que Polonia introdujera un sistema de IVA en 1993 que, al igual que el sistema de la Directiva, garantiza la neutralidad fiscal de las operaciones intermedias hasta la entrega al consumidor final mediante un mecanismo de la deducción del impuesto. Anteriormente, Polonia aplicaba un sistema de exención de las prestaciones intermedias para evitar una acumulación del IVA en distintas fases de la cadena comercial.

70. Como ya se ha señalado anteriormente, para calificar la ventaja fiscal únicamente resulta decisiva la perspectiva del consumidor final. Desde su punto de vista carece de importancia cuál es la técnica normativa a través de la cual se le obliga a soportar un impuesto proporcional al valor añadido en la cadena de creación de valor. Por lo demás, la Directiva permite a los Estados miembros en algunos supuestos aplicar determinadas excepciones al mecanismo general de deducción del impuesto. [17]

71. Además, procede examinar si desde el 1 de enero de 1991 se ha aplicado a las entregas de los bienes de que se trata un tipo impositivo reducido.

72. De la información facilitada resulta que, en un primer momento, dichas entregas estaban totalmente exentas del impuesto; que, posteriormente, desde el 4 de mayo de 1992 hasta el 16 de diciembre de 1992, se les aplicó un tipo impositivo del 5 %, y que desde entonces el tipo es del 7 %. Además, el tipo ordinario era del 20 % o del 22 %.

73. A este respecto procede señalar en primer lugar que la aplicación de una exención del impuesto puede equipararse, en sentido amplio, a una imposición a un tipo reducido a cero. La propia Directiva equipara el *zero-rating* como se le conoce en algunos Estados miembros, es decir, la exención con derecho a deducción, a la aplicación de un tipo impositivo reducido inferior a los tipos mínimos previstos en la Directiva. [18] Por esta razón, puede considerarse la exención de las entregas de prendas para bebés, complementos de vestido para bebés y de calzado infantil aplicable en Polonia a 1 de enero de 1991 de aplicación de un tipo reducido en el sentido del artículo 115 de la Directiva 2006/112. [19]

74. Por otro lado, la pertinencia del artículo 115 no queda excluida por el hecho de que Polonia no aplicó de manera continuada el mismo tipo reducido sino que lo incrementó en dos etapas del 0 % al actual 7 %.

75. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha fijada por

17 — Véanse, por ejemplo, los artículos 175, apartado 2, párrafo segundo, 180 y 372, de la Directiva 2006/112.

18 — Véanse, entre otros, el artículo 28, apartado 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva o los artículos 110 y 113 de la Directiva 2006/112. Para más detalle sobre el término *zero-rating*, véanse mis conclusiones de 4 de mayo de 2006 presentadas en el asunto Talacre Beach Caravan Sales (sentencia de 6 de julio de 2006, C-251/05, Rec. p. I-6269), puntos 22 y 23, y mis conclusiones de 13 de diciembre de 2007 presentadas en el asunto Marks & Spencer (sentencia de 10 de abril de 2008, C-309/06, Rec. p. I-2283), punto 27.

19 — En ese momento –como ya se ha indicado– no se aplicaba en Polonia sistema de deducción alguno. No obstante, se evita la tributación en cascada mediante la exención de las prestaciones intermedias, de modo que también en este punto es posible la comparación con el *zero-rating*.

el Derecho comunitario no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción recogida en el acto comunitario de que se trate. [20] En efecto, en la medida en que, después de la fecha de referencia, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones, acercándose de esta forma al objetivo de la Directiva 2006/112, debe considerarse que dicha normativa está cubierta por la excepción en que se basa. [21]

76. Por consiguiente, nada cabe objetar a que Polonia limitara desde 1991 el ámbito de la reducción y de este modo aproximara el gravamen al tipo ordinario previsto en la Directiva para las operaciones de que se trata.

77. Procede, por tanto, declarar que la República de Polonia está facultada, de conformidad con el artículo 115 de la Directiva 2006/112 para aplicar un tipo impositivo del 7 % a las entregas de prendas para bebés y accesorios de vestir para bebés así como de calzado infantil. Por consiguiente, procede desestimar el recurso en el que la Comisión imputa a la República de Polonia la infracción del artículo 98 de la Directiva 2006/112.

V. Costas

78. En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la República de Polonia ha pedido que se condene en costas a la Comisión y han sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

20 — Véase la sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, Rec. p. I-3251), apartado 85, en la que se hace referencia a la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck (C-157/05, Rec. p. I-4051), apartado 41.

21 — Véanse, en este sentido, la sentencia Puffer (citada en la nota 20), apartado 85, en la que se hace referencia a las sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-345/99, Rec. p. I-4493), apartado 44, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81), apartado 45, relativas al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. Véase, además, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921), apartados 35 a 37.

VI. Conclusión

79. Propongo al Tribunal de Justicia que resuelva lo siguiente:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.