

**Asunto C-49/09**

**Comisión Europea**

**contra**

**República de Polonia**

«Incumplimiento de Estado — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Adhesión ulterior de Estados miembros — Disposiciones transitorias — Ámbito de aplicación temporal — Aplicación de un tipo reducido — Prendas y complementos de vestir para bebé y calzado infantil»

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo impositivo reducido con carácter transitorio*

*(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 98 y 115 y anexo III)*

Incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, un Estado miembro que aplica un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil, dado que no aplicaba, el 1 de enero de 1991, un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva 2006/112 ni un sistema de gravamen con las características esenciales del impuesto sobre el valor añadido, y por tanto no se cumplían los requisitos de aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

La excepción prevista en dicho artículo 115 está supeditada a que se cumplan dos requisitos de aplicación acumulativos. El primero exige que el Estado miembro de que se trata aplicase, el 1 de enero de 1991, un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva 2006/112 o, al menos, un sistema de gravamen con las mismas características que el sistema común del impuesto sobre el valor añadido. El segundo exige que, en el marco de dicho gravamen, las entregas de bienes y prestaciones de servicios contempladas en dicho artículo estuviesen sujetas, el 1 de enero de 1991, a un tipo reducido.

(véanse los apartados 42, 54 y 57 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 28 de octubre de 2010 (\*)

«Incumplimiento de Estado – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Adhesión ulterior de Estados miembros – Disposiciones transitorias – Ámbito de aplicación temporal – Aplicación de un tipo reducido – Prendas y complementos de vestir para bebé y calzado infantil»

En el asunto C-49/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 2 de febrero de 2009,

**Comisión Europea**, representada por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**República de Polonia**, representada por los Sres. M. Szpunar, M. Dowgielewicz y M. Jarosz y por la Sra. A. Rutkowska, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de abril de 2010;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de junio de 2010;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 Mediante su demanda, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil.

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

2 La Directiva 2006/112 deroga y sustituye, desde el 1 de enero de 2007, a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios

– Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 El artículo 96 de la Directiva 2006/112, correspondiente al artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, establece:

«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.»

4 A tenor del artículo 97, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %.»

5 El artículo 98, apartados 1 y 2, de esa Directiva tiene el siguiente tenor:

«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. [...]»

6 Según el artículo 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 %.

7 Los artículos 109 y siguientes de la Directiva 2006/112 establecen las condiciones en las que determinados Estados miembros pueden aplicar, hasta la introducción del régimen definitivo, distintas medidas en el ámbito de los tipos reducidos del IVA. Tales medidas versan sobre la aplicación de tipos reducidos inferiores al 5 %, el mantenimiento de tipos reducidos sobre bienes y servicios distintos de los que figuran en el anexo III de la Directiva 2006/112 o también la aplicación de un tipo reducido que no sea inferior al 12 %.

8 Según el artículo 114, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«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».

9 A tenor del artículo 115 de la Directiva 2006/112:

«Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a los servicios de restauración, ropa y calzado infantiles y vivienda, podrán continuar aplicando dicho tipo a las entregas de dichos bienes y a la prestación de dichos servicios.»

10 En el título VIII de la Directiva 2006/112, titulado «Disposiciones temporales», el capítulo 5 contiene, en los artículos 123 a 130, disposiciones que autorizan a determinados Estados que se adhirieron a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004 para aplicar una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior para la entrega de determinados bienes, así como la aplicación de un tipo impositivo reducido de IVA a determinados bienes.

11 Por lo que respecta a la República de Polonia, el artículo 128 de la Directiva 2006/112 establece:

«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.»

12 Tales excepciones se establecieron en el marco de las negociaciones que dieron lugar al Acta relativa a las condiciones de adhesión a la Unión Europea 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; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»). Figuran en el capítulo 9, punto 1, letras a) a c), del anexo XII del Acta de adhesión.

13 El artículo 24 del Acta de adhesión establece:

«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.»

14 El anexo XII del Acta de adhesión se titula «Lista correspondiente al artículo 24 del Acta de adhesión: Polonia». El capítulo 9 de ese anexo, titulado «Fiscalidad», contiene un punto 1 que declara aplicables las normas sobre el sistema común del IVA como sigue:

«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 [...], p. 1), cuya última modificación la constituye:

– 32002 L 0038: Directiva 2002/38/CE del Consejo de 7.5.2002 (DO L 128 [...], 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 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.»

#### *Normativa nacional*

15 Según el artículo 41 de la Ley de 11 de marzo de 2004, relativa al impuesto sobre el valor añadido (Dz. U de 2004, nº 54, punto 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión modificada, el tipo normal del IVA es del 22 % con ciertas salvedades. En cambio, el artículo 41, apartado 2, de esa Ley establece que el tipo asciende al 7 % para los bienes y servicios incluidos en el anexo nº 3.

16 El anexo nº 3 de la Ley del IVA incluye en el punto 45 las «prendas y complementos de vestir para bebé» y en el punto 47 el «calzado infantil».

#### **Procedimiento administrativo previo**

17 La Comisión, al considerar que la aplicación de un tipo reducido de IVA del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil es contraria al artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112, decidió iniciar el procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 226 CE. Mediante escrito de 23 de marzo de 2007, requirió a la República de Polonia para que presentara sus observaciones.

18 En su respuesta de 22 de mayo de 2007, la República de Polonia alegó que la aplicación de un tipo reducido de IVA a los bienes de que se trata es una de las medidas de apoyo a la familia y de fomento de la natalidad en Polonia, inscribiéndose en los objetivos de la «estrategia de Lisboa». También se refirió a la aplicación de tipos reducidos de IVA a esos mismos bienes en Irlanda, Luxemburgo y el Reino Unido. Por último, consideraba que, teniendo en cuenta el

carácter limitado en el tiempo de la aplicación del tipo reducido controvertido, no podía existir distorsión de la competencia.

19 Al no considerar satisfactoria tal respuesta, el 1 de febrero de 2008 la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba a la República de Polonia a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en un plazo de dos meses contado a partir de su recepción.

20 Mediante escrito de 31 de mayo de 2008, la República de Polonia reiteró su posición.

21 Al no considerar satisfactorias las alegaciones de la República de Polonia, la Comisión interpuso el presente recurso.

## **Sobre el recurso**

### *Alegaciones de las partes*

22 La Comisión reprocha a la República de Polonia la aplicación de un tipo reducido de IVA del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil, infringiendo el artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112.

23 La Comisión recuerda que el objetivo de la Directiva 2006/112 es armonizar el IVA. Al constituir el tipo reducido de IVA una excepción a la regla, procede limitar su aplicación a las situaciones concretas y específicas claramente mencionadas en esa Directiva.

24 La Comisión señala que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 establece de modo inequívoco que los tipos reducidos se aplican únicamente a las entregas de bienes que pertenecen a las categorías que figuran en el anexo III de tal Directiva y que en éste no aparecen las «prendas y complementos de vestir para bebés» ni el «calzado infantil».

25 Según la Comisión, el hecho de que algunos Estados miembros hayan mantenido un tipo reducido de IVA para los productos de que se trata, tanto en virtud del artículo 114 como del artículo 115 de la Directiva 2006/112, si lo aplicaban el 1 de enero de 1991, no constituye un argumento que autorice también a la República de Polonia a aplicar un tipo reducido de IVA a dichos bienes.

26 La Comisión sostiene, con carácter principal, que por su *ratio legis*, el artículo 115 de la Directiva 2006/112, que corresponde al artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DO L 316, p. 1), únicamente está dirigido a los Estados miembros que formaban parte de la Comunidad Europea en el momento de adoptarse la Directiva 92/77 y autoriza a estos últimos, como excepción, a mantener los tipos reducidos de IVA, siempre que dichos tipos se hubieran aplicado en esos Estados miembros el 1 de enero de 1991 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 34).

27 La Comisión subraya que la República de Polonia no figuraba entre los Estados miembros cuando se adoptó la Directiva 92/77 y que el Acta de adhesión no dispone que dicho Estado miembro pueda beneficiarse de las disposiciones transitorias previstas en los artículos 114 y 115 de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2002, Comisión/Finlandia, C-169/00, Rec. p. I-2433, apartado 30).

28 La Comisión sostiene, con carácter subsidiario, que en ningún caso se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

29 Por una parte, el 1 de enero de 1991, el impuesto establecido por la Ley de 16 de diciembre de 1972 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (texto uniforme Dz. U de 1983, nº 43, punto 191), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley de 16 de diciembre de 1972») no constituía un IVA en el sentido del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

30 Por otra parte, la República de Polonia no aplicaba, el 1 de enero de 1991, un tipo reducido a los productos de que se trata.

31 La República de Polonia considera que, según el Derecho de la Unión y, en particular, según el artículo 115 de la Directiva 2006/112, tiene derecho a mantener un tipo reducido de IVA para los productos de que se trata y tal posibilidad se ve reforzada por consideraciones sociales conformes con los objetivos generales de la Unión.

32 La República de Polonia señala que si bien es cierto que la situación política de un Estado miembro durante la negociación de las condiciones de su adhesión puede incitar a ese Estado a indicar *expressis verbis*, en el Tratado de adhesión, las categorías de exención que son especialmente sensibles desde el punto de vista social o que suscitan un importante debate antes de la adhesión, ello no puede apoyar la tesis de la imposibilidad de aplicar el artículo 115 de la Directiva 2006/112 para el Estado miembro que no hizo que se incluyera su contenido en las condiciones del Acta de adhesión.

33 La República de Polonia afirma que, según la Ley de 16 de diciembre de 1972, en Polonia, el 1 de enero de 1991 se aplicaba un tipo reducido a la venta de bienes, entre los que se encontraban las prendas de vestir y calzado infantil. El mecanismo del IVA en Polonia, instaurado a continuación con la entrada en vigor de la Ley de 8 de enero de 1993 relativa al impuesto sobre los bienes y los servicios (Dz. U de 1993, nº 11, punto 50, en su versión modificada), es muy similar al de la Unión, del que era un calco. Por tanto, la República de Polonia siempre había aplicado un tipo reducido del 7 % a tales bienes. De este modo, cumplía los requisitos de aplicación del artículo 28, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, del artículo 115 de la Directiva 2006/112, aun cuando esa disposición no se incluyera en el Acta de adhesión.

34 El argumento de la Comisión basado en que el Acta de adhesión no contiene disposiciones que correspondan al texto del artículo 115 de la Directiva 2006/112 para los bienes de que se trata, mientras que sí contiene disposiciones en ese sentido por lo que respecta a la aplicación de un tipo reducido a los servicios de restauración y a la vivienda, constituye un argumento *a contrario*, lo que no puede admitirse. Según la República de Polonia, del hecho de que el Acta de adhesión incluya algunas disposiciones que mencionan bienes y servicios cubiertos por un tipo reducido de IVA como excepciones a lo dispuesto por la Sexta Directiva no puede deducirse que otros bienes y servicios, mencionados exclusivamente en disposiciones de Derecho derivado, no puedan estar sujetos a ese tipo. La inclusión de disposiciones de Derecho derivado en el Acta de adhesión sólo puede tener valor declarativo.

35 Negar a los «nuevos» Estados miembros la posibilidad de aplicar el artículo 115 de la Directiva 2006/112 beneficiaría a los «antiguos» Estados miembros. Diferencias importantes en el nivel de tributación –del orden del 10 % de tipo de IVA– darían lugar a diferencias de precios entre los mismos productos en distintos Estados miembros, lo que, según los considerandos cuarto y séptimo de esa Directiva, falsearía la competencia intracomunitaria.

36 La República de Polonia alega que el mantenimiento de un tipo reducido de IVA debe admitirse por motivos sociales que coinciden con los objetivos de la Unión, que no sólo persiguen el crecimiento económico, sino también el progreso social.

37 El objetivo de las excepciones a lo dispuesto por la Directiva 2006/112 es, según se desprende de su sexto considerando y de la jurisprudencia, reducir lo más posible los efectos negativos para la economía y la sociedad de una armonización demasiado restrictiva (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de julio de 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, Rec. p. I-6269, apartado 22, y de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 24).

38 A este respecto, la República de Polonia recuerda que ya en la fase del procedimiento administrativo previo señaló que el mantenimiento de un tipo reducido de IVA sobre los productos de que se trata es extremadamente importante desde el punto de vista de su crecimiento económico, pero sobre todo desde el punto de vista de las soluciones para fomentar de manera efectiva el incremento de la tasa de natalidad en Polonia.

#### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

39 No se discute que, cuando expiró el plazo fijado en el dictamen motivado, la República de Polonia aplicaba un tipo reducido de IVA del 7 % a los bienes de que se trata y que éstos no forman parte de las categorías de bienes y servicios que figuran en el anexo III de la Directiva 2006/112, que, según su artículo 98, son los únicos a los que pueden aplicarse los tipos reducidos. Tampoco se discute que el Acta de adhesión no prevé ninguna excepción al respecto.

40 Sin embargo, la República de Polonia alega que tal tributación a tipo reducido puede admitirse en virtud del artículo 115 de la Directiva 2006/112. La Comisión sostiene, con carácter principal, que ese artículo sólo es aplicable a los Estados que eran miembros de la Comunidad cuando se adoptó la Directiva 92/77 y, con carácter subsidiario, que en el caso de autos no se cumplen los requisitos de aplicación de dicho artículo 115.

41 Procede recordar, con carácter preliminar, que el artículo 115 de la Directiva 2006/112 es una disposición transitoria, introducida inicialmente en la Sexta Directiva como artículo 28, apartado 2, letra d), por la Directiva 92/77, el cual, como excepción, autoriza a los Estados miembros, que estaban obligados a adaptar su régimen de IVA al número y al nivel de los IVA armonizados, a mantener los tipos reducidos de IVA que aplicaban a ciertos productos y servicios, siempre y cuando dichos tipos se hubieran aplicado en esos Estados miembros el 1 de enero de 1991. Al tratarse de un régimen excepcional y transitorio, el artículo 115 de la Directiva 2006/112 debe ser objeto de interpretación estricta (véase, por analogía, la sentencia de 12 de junio de 2008, *Comisión/Portugal*, C-462/05, Rec. p. I-4183, apartado 54).

42 A este respecto, basta señalar que la excepción prevista en dicho artículo 115 está supeditada a que se cumplan dos requisitos de aplicación acumulativos. El primero exige que el Estado miembro de que se trata aplicase, el 1 de enero de 1991, un IVA en el sentido de la Directiva 2006/112 o, al menos, un sistema de gravamen con las mismas características que el sistema común del IVA. El segundo exige que, en el marco de dicho gravamen, las entregas de bienes y prestaciones de servicios contempladas en dicho artículo estuviesen sujetas, el 1 de enero de 1991, a un tipo reducido.

43 Por lo que respecta al primer requisito, la República de Polonia indicó que no introdujo el sistema común del IVA en su normativa interna hasta la Ley del IVA. En consecuencia, procede verificar si el impuesto polaco establecido en la Ley de 16 de diciembre de 1972, según estaba en



vigor el 1 de enero de 1991, puede, al menos, ser considerado como un impuesto equivalente al IVA.

44 Debe recordarse, a este respecto, que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determina de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas de IVA que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, este impuesto recae sólo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véase la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, Rec. p. I?9373, apartados 21 y 22).

45 El Tribunal de Justicia ha precisado cuáles son las características esenciales del IVA. Pese a algunas diferencias en la redacción, de su jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro: la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor (véanse las sentencias Banca popolare di Cremona, antes citada, 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).

46 Basta con que un impuesto no presente una de dichas características esenciales para que no pueda considerarse equivalente al IVA (véase, en este sentido, el auto de 5 de febrero de 2009, Mechel Nemunas, C?119/08, apartado 37).

47 En el presente asunto, por lo que respecta a la segunda característica esencial del IVA, es preciso señalar que mientras que el IVA se percibe transacción por transacción en la fase de comercialización y su importe debe ser proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos (véase la sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 39), de los artículos 4 y 5 de la Ley de 16 de diciembre de 1972 se deduce que el impuesto polaco en vigor el 1 de enero de 1991 se basaba, por el contrario, en el volumen de negocios bruto alcanzado por el sujeto pasivo durante un período determinado.

48 Puesto que el impuesto polaco se calculaba sobre un volumen de negocios periódico, no era posible determinar con precisión el importe de ese impuesto eventualmente repercutido sobre el cliente en cada venta, de forma que no se cumplía el requisito de que ese importe fuera proporcional a los precios percibidos por el sujeto pasivo (véase la sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 40).

49 Además, en cuanto a la cuarta característica esencial del IVA, es necesario señalar que, mientras que el mecanismo del IVA comunitario prevé la deducción del impuesto debido o ingresado por todos los bienes o servicios utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas con el fin de que el impuesto sólo grave el valor añadido en una fase determinada de la producción o de la distribución, de las indicaciones proporcionadas por las partes en respuesta a

las preguntas escritas del Tribunal de Justicia y de los debates en la vista se deduce que la Ley de 16 de diciembre de 1972 no preveía el derecho a deducción del impuesto soportado, sino que únicamente autorizaba a deducir del impuesto general que grava el volumen de negocios los impuestos soportados anteriormente por ciertos materiales o ciertas materias primas. Por tanto, dicho impuesto no se aplicaba al valor añadido a bienes o servicios, sino a la suma total de los ingresos percibidos.

50 No obstante, la República de Polonia alega que el artículo 9 del Reglamento del Ministro de economía de 17 de abril de 1990 (Dz. U de 1990, nº 27, punto 156), eximía, en principio, del impuesto sobre el volumen de negocios la venta de bienes de consumo, de inversión y para acabados.

51 Sin embargo, si bien es cierto que la existencia de diferencias respecto al método de cálculo de la deducción del impuesto ya pagado no priva a un impuesto de una característica esencial del IVA si tales diferencias son más bien de carácter técnico y no impiden que dicho impuesto funcione, en esencia, de la misma manera que el IVA, no sucede eso con un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva por el consumidor final, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA (sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 31).

52 En el caso de autos, por razón, en particular, del juego opaco de las diferentes exenciones o gravámenes en cascada, no existe certeza alguna de que la carga del impuesto sobre el volumen de negocios polaco se repercutiera, en definitiva, al consumidor final del modo característico de un impuesto sobre el consumo como el IVA, ni de que diera el mismo resultado que éste.

53 De estas consideraciones se deduce que el impuesto sobre el volumen de negocios aplicable en Polonia el 1 de enero de 1991 no respondía a las características esenciales del IVA.

54 Al no aplicar la República de Polonia, el 1 de enero de 1991, un IVA en el sentido de la Directiva 2006/112 ni un sistema de gravamen con las características esenciales del IVA, no se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 115 de la Directiva 2006/112.

55 De ello se deduce que la República de Polonia debería haber aplicado el tipo ordinario de IVA a los productos de que se trata.

56 Finalmente, en la medida en que la República de Polonia invoca un motivo de defensa autónomo según el cual la aplicación de un tipo reducido de IVA a los bienes de que se trata pretende incrementar la tasa de natalidad en Polonia y contribuye a acelerar el ritmo de crecimiento económico, con el propósito de la estrategia de Lisboa, basta señalar que tal argumento de naturaleza sociopolítica, si bien podría justificar que el Consejo de la Unión Europea acordara una excepción mediante una modificación de la Directiva 2006/112, no puede justificar, en cambio, desde un punto de vista jurídico, en el marco del presente recurso por incumplimiento, que dicho Estado miembro infrinja el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

57 En estas circunstancias, procede señalar que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112, al aplicar un tipo reducido de IVA del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil.

**Costas**

58 A tenor 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. Al haber solicitado la Comisión que se condene a la República de Polonia y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1) **Declarar que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido del 7 % a las entregas, a la importación y a la adquisición intracomunitaria de prendas y complementos de vestir para bebé y de calzado infantil.**

2) **Condenar en costas a la República de Polonia.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.