



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOLZI
presentadas el 31 de enero de 2018¹

Asunto C-39/17

Lubrizol France SAS
contra
Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia)]

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Artículos 28 TFUE y 30 TFUE — Exacción de efecto equivalente — Artículo 110 TFUE — Tributo interno — Contribución social de solidaridad de las sociedades y contribución adicional — Exacción cuya base imponible está constituida por el volumen de negocios global anual de las sociedades — Inclusión en el volumen de negocios del valor de los bienes transferidos a otro Estado miembro»

1. Mediante la presente cuestión prejudicial se solicita al Tribunal de Justicia que aporte aclaraciones sobre dos contribuciones sociales previstas en la legislación francesa, a saber, la contribución social de solidaridad (en lo sucesivo, «C3S»), cuyo establecimiento se remonta a comienzos de los años 70, y la contribución adicional, creada por el legislador nacional en 2004. La base imponible de estas contribuciones la constituye el volumen de negocios global anual de las sociedades y empresas sujetas a las mismas.

2. En esta ocasión, el Tribunal de Justicia deberá pronunciarse sobre la compatibilidad con la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de una jurisprudencia reciente del tribunal remitente, según la cual el valor nominal de las existencias transferidas por una empresa desde Francia a otro Estado miembro de la Unión Europea se incluye en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, aunque tal transferencia no genere por sí misma volumen de negocios.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 28 TFUE, apartado 1, dispone que: «la Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países». El artículo 30 TFUE establece que «quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal».

¹ Lengua original: italiano.

4. El artículo 110 TFUE, apartado 1, establece que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares».

5. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),² dispone en su artículo 14, apartado 1, que «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

6. El artículo 17 de dicha Directiva establece que: «se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro», al tiempo que define la «transferencia con destino a otro Estado miembro» como «cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la Comunidad, para las necesidades de su empresa».

7. En relación con las entregas de bienes consistentes en transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro, el artículo 76 de la Directiva del IVA precisa que «la base imponible estará constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que se realicen las operaciones».

B. Derecho y jurisprudencia nacionales

8. El artículo L.651-1 del code de la sécurité sociale (Código de la seguridad social) prevé el establecimiento en beneficio del Régime social des Indépendants (Régimen de seguridad social de los trabajadores autónomos; en lo sucesivo, «RSI») del Fonds de solidarité vieillesse (Fondo de solidaridad para la vejez) y del Fonds de réserve pour les retraites (Fondo de reserva para las pensiones) de una contribución social de solidaridad a cargo, entre otros, de las sociedades anónimas y de las sociedades anónimas simplificadas. La C3S se devenga anualmente y su tipo se fija con un límite del 0,13 % del volumen de negocios.

9. Además, el artículo L.245-13 del Código de la seguridad social establece una contribución adicional a cargo de las sociedades mencionadas en beneficio de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Caja nacional del seguro de enfermedad de los trabajadores por cuenta ajena). La determinación, la recaudación, la exigibilidad y el control de esta contribución adicional se lleva a cabo conforme a los mismos criterios aplicables a la C3S y su tipo se fija en el 0,03 % del volumen de negocios.

10. En virtud del artículo L.651-5 del Código de la seguridad social, las sociedades y las empresas sujetas al C3S están obligadas a indicar anualmente al organismo responsable de la recaudación, esto es, la Caisse nationale du RSI (en lo sucesivo, «CNRSI»), «el importe del volumen de negocios global que hayan declarado a la administración tributaria, calculado antes de aplicar los impuestos sobre el volumen de negocios y los gravámenes asimilados».

11. La Cour de Cassation (Tribunal de Casación, Francia) indicó en la sentencia *Organic/Cofiroute*³ que ese importe será el que figure en la declaración mensual o trimestral n.º 3310 CA3 relativa al impuesto sobre el valor añadido y a los gravámenes asimilados (en lo sucesivo, «declaración del IVA»).

² DO 2006, L 347, p. 1.

³ Véase Cass. Soc. de 29 de junio de 1995, n.º 92-22.025, *Organic/Cofiroute*.

12. En consecuencia, se calcula sumando los importes contenidos en las líneas n.º 1 (Ventas, prestaciones de servicios), n.º 4 (Exportaciones fuera de la Comunidad Europea), n.º 5 (Otras operaciones no imponibles) y n.º 6 (Entregas intracomunitarias) y los importes contenidos en la línea n.º 2 (Otras operaciones imponibles), siempre que estas últimas se refieran a operaciones que generen volumen de negocios.

13. En relación con las entregas intracomunitarias, el artículo 256, apartado III, del code général des impôts (Código general tributario), que transpone el artículo 17 de la Directiva del IVA, asimila a una entrega de bienes la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

14. Por tanto, el valor nominal del bien transferido (precio de adquisición o, en su defecto, precio de coste) integra el importe global indicado en la línea n.º 6 (Entregas intracomunitarias) de la declaración del IVA, por lo que queda comprendido en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, como ha confirmado en reiteradas ocasiones la Cour de Cassation (Tribunal de Casación).⁴

II. Hechos, procedimiento principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. La petición de decisión prejudicial planteada por el tribunal remitente se inscribe en el ámbito de un litigio surgido entre la sociedad Lubrizol France SAS (en lo sucesivo, «Lubrizol») y la CNRSI sobre el cálculo de la base imponible de la C3S y de la contribución adicional.

16. Lubrizol, principal filial extranjera del grupo The Lubrizol Corporation, es una empresa del sector químico que produce y vende aditivos para lubricantes.

17. En su condición de sociedad anónima simplificada (*société par action simplifiée* de Derecho francés), está jurídicamente obligada al pago de la C3S, de conformidad con lo establecido en los artículos L.651-1 y siguientes del Código de la seguridad social, así como de la contribución adicional, con arreglo a lo dispuesto en el artículo L.245-13 de dicho Código.

18. Tras verificar la base imponible aplicable a Lubrizol en concepto de C3S y de contribución adicional para el ejercicio 2008, la CNRSI detectó una divergencia entre el volumen de negocios del ejercicio 2007 declarado a la Caja (573 152 820 euros) y el volumen de negocios comunicado por la administración tributaria (642 045 281 euros). Esta divergencia se debía a que Lubrizol no había incluido el importe de sus transferencias intracomunitarias en la línea n.º 6 (Entregas intracomunitarias) de la declaración del IVA.

19. A raíz de ello, la CNRSI giró a la sociedad una liquidación complementaria, seguida de un requerimiento de pago enviado el 13 de marzo de 2012.

20. Lubrizol impugnó la liquidación notificada ante el Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Tribunal de la Seguridad Social de Rouen, Francia), alegando que no adeudaba las cantidades reclamadas, dado que la CNRSI había incluido erróneamente en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional el valor de las existencias transferidas a otros Estados miembros de la Unión Europea. A este respecto, Lubrizol señaló que las transferencias en cuestión no constituían una venta y, por tanto, no generaban volumen de negocios, con la consecuencia de que no podían formar parte de la base imponible de las contribuciones en cuestión.

⁴ Véase Cass. 2ème Civ., de 11 de febrero de 2016, n.º 14-26-363, Sté Schaeffler France c/Caisse nationale du RSI, y Cass. 2ème Civ., de 7 de noviembre de 2013, n.º 12-25-776, Ste Soitec c/Caisse nationale du RSI.

21. Mediante sentencia de 6 de mayo de 2014, el Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Tribunal de la Seguridad Social de Rouen) desestimó el recurso interpuesto por Lubrizol, al estimar que el volumen de negocios de una empresa no depende de consideraciones de carácter contable o fiscal, sino más bien del importe efectivamente declarado a la administración tributaria por la propia empresa. Señaló que ese importe debe incluir obligatoriamente las transferencias intracomunitarias de bienes en la medida en que, de conformidad con la legislación nacional en materia del IVA, éstas son equiparadas a las entregas intracomunitarias de bienes. Dicho órgano jurisdiccional declaró, asimismo, que las normas relativas a la formación de la base imponible de la C3S y de la contribución adicional no constituyen una violación del principio de libre circulación de mercancías en la Unión Europea en cuanto que dichas contribuciones gravan la actividad económica global de las empresas y no los productos en cuanto tales.

22. Esta sentencia fue confirmada por la Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Tribunal de Apelación de Rouen, Sala de Asuntos Urgentes y de la Seguridad Social, Francia) de 15 de septiembre de 2015. En concreto, la Cour d'appel (Tribunal de Apelación) desestimó el motivo relativo a la presunta violación del principio de libre circulación de mercancías, aduciendo que las contribuciones en cuestión tenían, por un lado, «naturaleza de contribución social» y, por otro lado, no gravaban los productos en sí, sino que se imponían a las empresas sobre la base de su volumen de negocios global.

23. Lubrizol interpuso recurso de casación contra la sentencia de la Cour d'appel de Rouen (Tribunal de Apelación de Rouen) ante el tribunal remitente, alegando que las contribuciones controvertidas debían ser clasificadas como exacciones de efecto equivalente en el sentido del artículo 30 TFUE, puesto que las transferencias de existencias que no generan volumen de negocios quedan comprendidas en su base imponible únicamente si se efectúan con destino a otro Estado miembro, mientras que no forman parte de ella si se realizan en el interior del territorio nacional o con destino a un tercer país.

24. El tribunal remitente recuerda que en el pasado se pronunció sobre algunos asuntos que presentaban un marco fáctico similar al aquí examinado en el sentido de que el valor nominal de las existencias transferidas por una empresa desde Francia a otro Estado miembro de la Unión Europea conforma la base imponible de la C3S y de la contribución adicional aun cuando tal transferencia no genere en sí misma una aportación al volumen de negocios.⁵ Habida cuenta de que esta cuestión versa sobre contribuciones a las que recientemente se ha conferido carácter permanente, el tribunal remitente considera oportuno verificar su compatibilidad con las disposiciones del Derecho de la Unión Europea a la luz de las imputaciones formuladas en el recurso interpuesto por Lubrizol.

25. Por tal razón, este órgano jurisdiccional nacional ha decidido suspender el procedimiento principal y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se oponen los artículos 28 y 30 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a que el valor de los bienes transferidos por una empresa sujeto pasivo de la contribución social de solidaridad de las sociedades y de la contribución adicional a ésta o por su cuenta desde Francia a otro Estado miembro de la Unión Europea, debido a exigencias de la propia empresa, se tenga en cuenta para determinar el volumen de negocios global que constituye la base imponible de dichas contribuciones?»

26. Han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión la sociedad Lubrizol France, la CNRSI, los Gobiernos francés y neerlandés y la Comisión Europea.

27. En la vista celebrada el 15 de noviembre de 2017, formularon observaciones orales Lubrizol France, el Gobierno francés y la Comisión Europea.

⁵ Véase la jurisprudencia citada en la nota 4 de las presentes conclusiones.

III. Análisis jurídico

28. A mi juicio, para responder a la cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente es necesario delimitar correctamente su objeto. Sobre este aspecto, que me parece de extrema importancia, las observaciones escritas presentadas por las partes interesadas llegan a conclusiones opuestas. Estimo, por tanto, que el análisis jurídico debe partir de algunas consideraciones de carácter preliminar que aclaren cuál es el objeto de la interpretación solicitada al Tribunal de Justicia.

29. Estas consideraciones me llevarán a negar que tal objeto sea en realidad la comprobación de la compatibilidad con los artículos 28 TFUE y 30 TFUE de la base imponible de la C3S y de la contribución adicional en su conjunto. Al contrario, como demuestra el propio tenor literal de la resolución de remisión, es precisamente la novedad que constituye la inclusión del valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes en dicha base imponible lo que parece inducir al tribunal remitente a plantear la presente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (sección A).

30. Sobre la base de esta última hipótesis, y pasando al análisis del fondo, antes de nada pondré de manifiesto que debe considerarse que las contribuciones en cuestión gravan la circulación de mercancías en la medida en que afectan a las transferencias intracomunitarias de bienes y, por tanto, quedan comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. A continuación, examinaré si la inclusión de las transferencias intracomunitarias en la base imponible de dichas contribuciones constituye una infracción de la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana establecida en las citadas disposiciones del Tratado, lo que llevaría a una conclusión afirmativa (sección B).

31. Con carácter subsidiario, si el Tribunal de Justicia considerase que el objeto de la cuestión prejudicial examinada es, a diferencia de cuanto sostengo, la base imponible de las contribuciones controvertidas en su conjunto, observaré que en el presente asunto dichas contribuciones deben ser calificadas como «tributos internos» en el sentido del artículo 110 TFUE. Conforme a tal premisa, concluiré que la C3S y la contribución adicional, en su actual configuración, no vulneran la citada disposición. En cambio, en dos casos concretos sí podrían quedar comprendidas en la prohibición de exacciones de efecto equivalente (sección C). La comprobación de la efectiva existencia de estos últimos incumbe al tribunal remitente.

A. Sobre el objeto de la cuestión prejudicial

32. A la vista de la resolución de remisión, lo que el tribunal *a quo* solicita que se examine es la compatibilidad con los artículos 28 TFUE y 30 TFUE de la inclusión en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, esto es, en el volumen de negocios global anual de los sujetos obligados al pago de tales contribuciones, del valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes.

33. El tribunal remitente señala, pues, que las dudas relativas a la compatibilidad con las citadas disposiciones del Tratado versan exclusivamente sobre la inclusión de un importe específico en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, y no sobre la base imponible en su conjunto.

34. Ello no se deduce únicamente del tenor literal de la cuestión prejudicial, sino también, y sobre todo, del hecho de que la incorporación del valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes en la base imponible de las contribuciones en cuestión representa una novedad en el ordenamiento jurídico nacional.

35. En particular, constituye el resultado de la acción combinada de una evolución de carácter legislativo y de la sucesiva interpretación llevada a cabo por el tribunal remitente. En el ámbito legislativo, la equiparación entre las entregas de bienes a título oneroso y las transferencias intracomunitarias de bienes, introducida por el artículo 28 *bis* de la Directiva 91/680/CEE del

Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE,⁶ fue incorporada al ordenamiento jurídico interno mediante el artículo 1 de la Ley n.º 92/677.⁷ A partir de ese momento, el valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes es parte integrante del volumen de negocios global a efectos del IVA.

36. La ulterior jurisprudencia nacional ha establecido que es precisamente el volumen de negocios global contenido en la declaración del IVA, que comprende el valor nominal de las transferencias intracomunitarias, el que debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la base imponible de la C3S.⁸ Pues bien, la Cour de Cassation (Tribunal de Casación) ha deducido de ello en dos ocasiones que el valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes queda incluido en dicho importe, aun cuando estas transferencias no generen por sí mismas volumen de negocios.⁹

37. Me parece de todo punto evidente que es esta última jurisprudencia de la que el tribunal *a quo* desea comprobar la compatibilidad con los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. Dicho con otras palabras, las dudas de dicho órgano jurisdiccional versan sobre la calificación de «exacción de efecto equivalente» a un derecho de aduanas *de la inclusión del valor nominal de las transferencias intracomunitarias en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional y no de la base imponible en su conjunto*.

38. En tal sentido, la invocación de la sentencia de 27 de noviembre de 1985, Wilmot,¹⁰ contenida en las observaciones escritas que la Comisión presentó en el procedimiento y expuesta nuevamente por ésta durante la vista, no hace más que confirmar la conclusión formulada *supra*.

39. En la sentencia Wilmot, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la compatibilidad de la C3S con la prohibición de introducir o mantener impuestos sobre el volumen de negocios prevista en el artículo 33 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.¹¹ En apoyo de la conclusión de que la C3S no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, el Tribunal de Justicia ha señalado que la C3S se devenga en virtud de la actividad de las empresas, y la base imponible del mismo la constituye el volumen de negocios global anual, por lo que no incide directamente en el precio de bienes y servicios.¹² La Comisión deduce de ello que, al no poder considerarse que grava las mercancías en cuanto tales, la contribución en cuestión no queda comprendida en el ámbito de aplicación de la prohibición de exacciones de efecto equivalente prevista en los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. A juicio de la Comisión, debe extraerse esta misma conclusión en relación con la contribución adicional, puesto que esta última tiene la misma base imponible que la C3S.

6 DO 1991, L 376, p. 1.

7 Loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) n° 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) n° 77-388 et de la directive (C.E.E.) n° 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise [JORF n.º 166 de 19 de julio de 1992, p. 9700] [Ley n.º 92-677 de 17 de julio de 1992, relativa a la transposición por la República Francesa de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 91/680/CEE, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, y de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales].

8 Véase la nota 3 de las presentes conclusiones.

9 Véase la nota 4 de las presentes conclusiones.

10 295/84, EU:C:1985:473.

11 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

12 Sentencia de 27 de noviembre de 1985, Wilmot (295/84, EU:C:1985:473), apartado 16.

40. Parece claro que dicha sentencia carece de pertinencia en el presente asunto, habida cuenta del hecho de que la base imponible objeto de la valoración jurídica del Tribunal de Justicia no comprendía, a diferencia de la aquí examinada, el valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes.

41. En efecto, este valor no podía considerarse incluido en la base imponible de la C3S antes de que la sentencia de la Cour de cassation (Tribunal de Casación) Organic/Cofiroute precisara que el volumen de negocios global pertinente a efectos de la determinación de dicha base imponible era el resultante de la declaración del IVA, el cual comprende precisamente las transferencias intracomunitarias en el sentido del artículo 256, apartado III, del Código general tributario.

42. Dado que el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Wilmot se remonta a 1987 y precede, por tanto, en aproximadamente ocho años al de Organic/Cofiroute, es forzoso concluir que la base imponible de la C3S objeto del análisis del Tribunal de Justicia en la sentencia Wilmot no comprendía el valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes.

43. Por tal motivo, el tribunal no podía deducir la inaplicabilidad de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE a la base imponible de la C3S (y de la contribución adicional) de las conclusiones de la sentencia Wilmot, que se pronunció sobre la naturaleza de la C3S en un momento en el que el valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes no formaba parte de su base imponible.

44. Dicho órgano jurisdiccional pregunta, por consiguiente, si la inclusión del valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes en la base imponible hace que los artículos 28 TFUE y 30 TFUE sean aplicables a las contribuciones en cuestión y, en su caso, si constituye una infracción de las citadas disposiciones.

45. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que no reformule la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto, dado que, a mi juicio, podría alterar significativamente el objeto de dicha cuestión tal como ha sido delimitado por la interpretación del tribunal remitente.

46. Por otro lado, ha de recordarse que una jurisprudencia consolidada ha aclarado que, al responder a las cuestiones prejudiciales que le son planteadas, el Tribunal de Justicia ha de basarse en la interpretación de las disposiciones nacionales efectuada por el tribunal remitente, sin que pueda ponerla en duda ni verificar su exactitud.¹³

B. Sobre la compatibilidad de la inclusión de las transferencias intracomunitarias de bienes en la base imponible de la C3S y de la contribución adicional con los artículos 28 TFUE y 30 TFUE

47. En primer lugar, ha de partirse de que los artículos 28 TFUE y 30 TFUE, al regular el funcionamiento de la unión aduanera, prohíben la imposición, en el comercio entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de cualquier exacción de efecto equivalente.

48. Estas prohibiciones, que constituyen normas fundamentales cuyas eventuales excepciones deben estar expresamente previstas y ser interpretadas de forma restrictiva, están dirigidas a garantizar la libre circulación de mercancías en la Unión Europea.¹⁴

¹³ Véanse, en particular, las sentencias de 15 de septiembre de 2011, Gueye (C-483/09 y C-1/10, EU:C:2011:583), apartado 42; de 15 de abril de 2010, Gala-Salvador Dalí y Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191), apartado 21, y de 21 de octubre de 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620), apartado 22.

¹⁴ Sobre el carácter de normas fundamentales, véase, por ejemplo, la sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, EU:C:1969:29), apartado 10. Sobre la obligación de interpretar de forma restrictiva las eventuales excepciones, véase la más reciente sentencia de 3 de diciembre de 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585), apartado 18.

49. En cuanto a la aplicabilidad de dichas prohibiciones en el caso de autos, es preciso reconocer que podrían suscitarse dudas como consecuencia del carácter *sui generis* de la C3S y de la contribución adicional. Por una parte, como ha sostenido enérgicamente la Comisión durante la vista, el hecho de que la base imponible de tales contribuciones esté constituida por el volumen de negocios global de sociedades o empresas sujetas a las mismas, a primera vista parece alejarlas del tipo de tributo que, al recaer sobre mercancías en cuanto tales, queda comprendido en el ámbito de aplicación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. No obstante, la inclusión en la base imponible del valor nominal de las transferencias intracomunitarias de bienes, es decir, de operaciones que no generan por sí mismas volumen de negocios, asimila las contribuciones examinadas, únicamente respecto a este componente de la base imponible, a tributos que, al recaer sobre operaciones comerciales concretas por razón de su mera realización, gravan la circulación de mercancías en el sentido de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

50. Sin embargo, como se ha señalado en los puntos 32 a 46 de las presentes conclusiones, el objeto de la cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente se limita exclusivamente al componente de las transferencias intracomunitarias de bienes. Por tanto, parece razonable concluir que estas últimas quedan comprendidas en el ámbito de aplicación *rationae materiae* de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

51. Como se ha indicado antes, la Comisión se opuso firmemente a tal conclusión en la vista. A juicio de esta institución, cualquiera que sea la orientación que adopte el Tribunal de Justicia respecto a la incidencia de las contribuciones controvertidas en la circulación de las mercancías, quedaría excluida la aplicación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. En efecto, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que la C3S y la contribución adicional inciden en la circulación de las mercancías, deberán ser examinadas, según la Comisión, como «tributos internos» a la luz del artículo 110 TFUE. En cambio, si no se aprecia tal incidencia, como propugna la Comisión, quedarán comprendidas presumiblemente en el ámbito de aplicación de la prohibición de «medidas de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la exportación» prevista en el artículo 35 TFUE.¹⁵

52. Por tanto, resulta necesario formular algunas consideraciones dirigidas a determinar si en el caso de autos resulta aplicable alguna de las disposiciones indicadas por la Comisión en lugar de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

53. En cuanto al artículo 110 TFUE, éste dispone que se prohíbe a los Estados miembros aplicar a los productos importados tributos superiores a los que gravan los productos nacionales similares.

54. Tal prohibición de tributos internos discriminatorios no es aplicable acumulativamente a la relativa a las exacciones de efecto equivalente, con la consecuencia de que, en el sistema del Tratado, una misma medida no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías.¹⁶

55. Lo que distingue a estas dos categorías es, según una reiterada jurisprudencia, que un tributo interno grava exclusivamente el producto que atraviesa la frontera como tal, en tanto que una exacción de efecto equivalente grava al mismo tiempo los productos importados o exportados y nacionales.¹⁷

¹⁵ Me parece que éste es el sentido de la argumentación de la Comisión y que la referencia que ésta hace a la calificación de tributos indirectos (que entrañaría la aplicabilidad del artículo 110 TFUE) o directos (que entrañaría presumiblemente la aplicabilidad del artículo 35 TFUE) de la C3S y de la contribución adicional se debe, en cambio, simplemente a la necesidad de proporcionar una respuesta a preguntas específicas formuladas en tales términos por el Tribunal de Justicia. En cuanto a la falta de pertinencia de la distinción entre tributos directos y tributos indirectos en el caso de autos, véanse los puntos 78 a 83 de las presentes conclusiones.

¹⁶ Sentencias de 2 de octubre de 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251), apartado 20, y de 8 de noviembre de 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657), apartado 26.

¹⁷ Véanse las sentencias de 21 de septiembre de 2000, Michailidis (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 22, y de 22 de abril de 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199), apartado 11.

56. A este respecto, habida cuenta de que la valoración solicitada por el tribunal remitente afecta exclusivamente a la transferencia de bienes, en cuanto específica operación comercial desvinculada de la eventual futura venta de los mismos, ha de señalarse que solamente las transferencias intracomunitarias son gravadas por la C3S y por la contribución adicional en virtud de la legislación francesa,¹⁸ mientras que las transferencias realizadas en el territorio nacional están exentas de tal gravamen.

57. De ello se deduce que el artículo 110 TFUE no puede aplicarse en el caso de autos.

58. Se impone esta misma conclusión negativa en relación con la aplicabilidad del artículo 35 TFUE.

59. Esta disposición prohíbe las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente entre los Estados miembros, de forma simétrica a la prohibición análoga establecida en el artículo 34 TFUE con referencia a las importaciones.

60. En relación con el artículo 34 TFUE, la jurisprudencia ha aclarado de forma inequívoca que la prohibición de medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la importación constituye una *lex generalis* respecto a otras disposiciones específicas del Tratado entre las que se encuentran, en particular, las relativas a las exacciones de efecto equivalente. Por consiguiente, el artículo 34 TFUE se aplica con carácter alternativo respecto a tales disposiciones.¹⁹ En mi opinión, no hay duda de que esta jurisprudencia también es aplicable al artículo 35 TFUE. Así pues, cuando concurren los presupuestos de aplicación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE, serán estos últimos los que deberán aplicarse y no el artículo 35 TFUE.

61. Es innegable que estos presupuestos se dan en el caso de autos, como se ha puesto de manifiesto en los puntos 47 a 50 de las presentes conclusiones.

62. Por tanto, la inclusión del valor de las transferencias intracomunitarias de bienes en la base imponible de las contribuciones controvertidas debe examinarse a la luz de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

63. En particular, ha de determinarse si la aplicación de la C3S y de la contribución adicional a las operaciones de transferencia de bienes a otros Estados miembros puede calificarse de exacción de efecto equivalente y, por tanto, debe considerarse que se incurre en una vulneración de las citadas disposiciones del Tratado.

64. Como es sabido, el concepto de «exacción de efecto equivalente» denota la intención de los redactores del Tratado de prohibir no solamente las medidas que tienen carácter formalmente aduanero, sino también todas aquellas que, si bien presentadas bajo otras denominaciones, conduzcan a los mismos resultados que los derechos de aduana.²⁰

65. La más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha definido este concepto como «toda carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho».²¹

18 Ciertamente, este efecto parece ser más bien producto de la jurisprudencia de la Cour de Cassation (Tribunal de Casación), como se ha recordado en varias ocasiones en las presentes conclusiones. No obstante, según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas nacionales debe apreciarse teniendo en cuenta la interpretación que de ellas hacen los órganos jurisdiccionales nacionales. Véanse en tal sentido, por ejemplo, las sentencias de 16 de septiembre de 2015, Comisión/Eslovaquia (C-433/13, EU:C:2015:602), apartado 81, y de 18 de julio de 2007, Comisión/Alemania (C-490/04, EU:C:2007:430), apartado 49.

19 Sentencias de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51), apartado 9; de 16 de diciembre de 1992, Lornoy y otros (C-17/91, EU:C:1992:514), apartado 14, y de 17 de junio de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352), apartado 30.

20 Véase la sentencia de 14 de diciembre de 1962, Comisión/Luxemburgo y Bélgica (2/62 y 3/62, EU:C:1962:45), p. 805.

21 Sentencia de 2 de octubre de 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251), apartado 23.

66. Para comenzar, la C3S y la contribución adicional relativas a las transferencias intracomunitarias de bienes son indudablemente «cargas pecuniarias», puesto que entrañan un incremento del importe de dinero que debe abonarse anualmente a la entidad encargada de la recaudación, esto es, la CNRSI.

67. Resulta igualmente indiscutible que son «impuestas unilateralmente» por el Estado francés, en consonancia con lo establecido en una jurisprudencia interpretativa de la legislación nacional pertinente.

68. Por último, estas contribuciones gravan únicamente las transferencias de bienes con destino a otros Estados miembros, sin afectar, en cambio, a las transferencias realizadas en el territorio francés. De ello resulta que se adeudan como consecuencia del cruce de la frontera.

69. A la luz de estas consideraciones, debe concluirse que la C3S y la contribución adicional relativas a las transferencias intracomunitarias de bienes constituyen exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, prohibidas por los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

70. No obstante, ha de recordarse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite dos excepciones a la prohibición de exacciones de efecto equivalente. La primera excepción se aplica cuando el tributo en cuestión constituye la retribución de un servicio determinado, efectivamente prestado a un operador económico concreto, y de una cuantía proporcional a dicho servicio,²² mientras que la segunda se aplica si, con sujeción de determinados requisitos, el tributo se percibe en cumplimiento de obligaciones impuestas por la normativa de la Unión.²³

71. De los autos se desprende con claridad que la parte de la C3S y de la contribución adicional correspondiente a las transferencias intracomunitarias de bienes no queda comprendida en ninguna de las citadas excepciones. En primer lugar, al estar destinada a financiar a prorrata el Fondo de solidaridad para la vejez y el Fondo de reserva para las pensiones (en el caso de la C3S) y la Caja nacional del seguro de enfermedad de los trabajadores por cuenta ajena (en el caso de la contribución adicional), no constituye la retribución de una ventaja, de cuantía proporcional al servicio prestado, que se conceda a las sociedades y empresas obligadas al pago la misma. Asimismo, es indudable que esta parte no se adeuda en el marco de los controles efectuados en cumplimiento de las obligaciones impuestas por las normas del Derecho de la Unión.

C. Sobre la compatibilidad con la libre circulación de mercancías de la base imponible de la C3S y de la contribución adicional en su conjunto

72. Con carácter subsidiario, pretendo examinar el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere oportuno reformular la cuestión prejudicial planteada por el tribunal de forma que extienda el alcance de la misma a la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, esto es, al volumen de negocios global de las sociedades y empresas obligadas al pago de las mismas, en su conjunto.

73. Esta reformulación exige antes de nada un atento análisis de la aplicabilidad de las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de mercancías a las contribuciones en cuestión. En efecto, como se ha señalado anteriormente, la circunstancia de que la C3S y la contribución adicional recaigan sobre el volumen de negocios global anual las aleja, en principio, del tipo de tributos que gravan la circulación de mercancías.

²² Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de septiembre de 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506), apartado 31, y de 22 de abril de 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199), apartado 17.

²³ Véanse las sentencias de 7 de julio de 1994, Lemaire (C-130/93, EU:C:1994:281), apartado 14, y de 27 de septiembre de 1988, Comisión/Alemania (18/87, EU:C:1988:453), apartado 6.

74. En sus observaciones escritas, el Gobierno francés y la Comisión, habida cuenta del alcance de la cuestión tal como ha sido definida en los puntos anteriores, han sostenido que la disposición respecto de la cual procede examinar la aplicabilidad a las contribuciones en cuestión es el artículo 110 TFUE y no los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. Considerando *prima facie* correcta esta observación por las razones que expondré seguidamente, concentraré mi análisis en la aplicabilidad del artículo 110 TFUE a la C3S y a la contribución adicional.

75. Ha de recordarse que el artículo 110 TFUE impone a los Estados miembros la prohibición de aplicar a los productos importados tributos superiores a los que graven los productos nacionales similares.

76. El Gobierno francés y la Comisión se oponen a la aplicabilidad de esta disposición debido a que la C3S y la contribución adicional están comprendidas, a su juicio, en el concepto de «tributos directos».²⁴ A juicio de estas partes, únicamente los «tributos indirectos» pueden obstaculizar la libre circulación de mercancías.

77. No comparto esta conclusión.

78. En efecto, no considero que la distinción entre tributos directos e indirectos pueda tener relevancia alguna a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del artículo 110 TFUE.

79. A tal respecto, cabe señalar en primer lugar que, cuando ha sido invitado a pronunciarse sobre la compatibilidad de medidas nacionales de imposición directa con las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha concluido de forma reiterada que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión.²⁵

80. Si las medidas de fiscalidad directa adoptadas por los Estados miembros no escapan, por regla general, a la aplicación de las otras libertades fundamentales, considero coherente excluir que dichas medidas puedan exceder del ámbito de aplicación de la libre circulación de mercancías.

81. Por lo demás, no resulta difícil imaginar que un Estado miembro pueda favorecer los productos nacionales por medio de un sistema de impuestos sobre los beneficios que resulte, de hecho, más gravoso para las empresas exportadoras que para las que pretendan vender sus productos en el territorio nacional.

82. En cualquier caso, cabe recordar que, dado que el concepto de tributo directo no está definido en el Derecho de la Unión, la adopción de un criterio basado en la distinción entre tributos directos y tributos indirectos debería fundarse en la clasificación realizada nivel nacional. A este respecto, es sabido que estas clasificaciones carecen de pertinencia, so pena de permitir a los Estados miembros eludir las disposiciones de Derecho de la Unión.²⁶

²⁴ En tal caso, según la Comisión, procedería examinar la aplicabilidad en el presente asunto del artículo 35 TFUE. Véase el punto 51 de las presentes conclusiones.

²⁵ Véanse, entre otras, las sentencias de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-153/08, EU:C:2009:618), apartado 28; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), apartado 14; de 14 de diciembre de 2006, Denkvit Internationaal y Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783), apartado 19, y de 23 de febrero de 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143), apartado 28. A este respecto, si bien con referencia a una norma de Derecho derivado que desarrolla el principio de libre circulación de los trabajadores, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General La Pergola en el asunto Comisión/Francia (C-34/98 y C-169/98, EU:C:1999:392), punto 19.

²⁶ Además, aunque se reconociera a la clasificación nacional realizada por el Derecho francés una función orientativa a efectos de determinar la naturaleza de la C3S y de la contribución adicional, ha de señalarse que la naturaleza de las mismas no resulta, ni siquiera en el ordenamiento jurídico nacional, pacífica en modo alguno, como han reconocido algunas de las partes en la vista. Mientras que el Conseil Constitutionnel (Consejo Constitucional, Francia) ha considerado que se trata de un gravamen obligatorio que no reviste el carácter de contribución social ni de exacción parafiscal, sino que constituye, en cambio, un «tipo de tributo», en virtud del artículo 34 de la Constitución francesa (decisión n.º 91-302 DC, de 30 de diciembre de 1991, considerando 12), la Cour de cassation (Tribunal de Casación) ha afirmado, por su parte, que se trata de una contribución social, por estar destinada exclusivamente a la financiación de los regímenes de seguridad social (véanse, a modo de ejemplo, las sentencias de la Sala Segunda de lo Civil de 28 de marzo de 2002, n.º 00-17675, y de 14 de enero de 2010, n.º 09-11284).

83. En consecuencia, estimo que la clasificación de la C3S y de la contribución adicional como tributo directo o indirecto no constituye un criterio pertinente para apreciar si tales contribuciones gravan las mercancías en cuanto tales con el fin de determinar si el artículo 110 TFUE debe aplicarse al caso de autos.

84. Por el contrario, me parece que el criterio idóneo puede deducirse de la jurisprudencia más antigua, concretamente de las sentencias que han aclarado la *ratio* de la prohibición de tributos internos discriminatorios prevista en el artículo 110 TFUE.

85. Me refiero, en particular, a la sentencia de 16 de febrero de 1977, Schöttl.²⁷ Tras ser preguntado sobre la aplicabilidad del artículo 95 CEE (actualmente artículo 110 TFUE) a un impuesto sobre las actividades de transporte de mercancías por carretera, el Tribunal de Justicia recordó en primer lugar en dicha sentencia que la finalidad de la citada disposición consiste en eliminar las restricciones *encubiertas*²⁸ a la libre circulación de mercancías que puedan derivar de las disposiciones fiscales de un Estado miembro y que, teniendo en cuenta el sistema y los objetivos de dicha disposición, el concepto de tributo que grave un producto debe interpretarse *en sentido amplio*.²⁹ Sobre la base de estas premisas, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la propia *ratio* del artículo 110 TFUE exige que se aplique a un impuesto como el examinado, puesto que «se repercut[e] inmediatamente sobre el coste del producto nacional e importado».³⁰

86. Según ha afirmado más recientemente la Abogado General Sharpston, esta sentencia sancionó el principio según el cual [un tributo que grava] «actividades relacionadas con productos se incluye en el artículo 90 CE [actualmente artículo 110 TFUE] sólo si tiene un efecto inmediato en el coste de los mismos».³¹

87. De este principio se deduce que la valoración de la aplicabilidad del artículo 110 TFUE prescinde de la cuestión meramente formal si los criterios que subyacen a la aplicación del tributo en cuestión conciernen a una actividad o a un producto, pero, en cambio, exige comprobar si tal tributo tiene el *efecto* de aumentar el precio de coste de los productos nacionales y de los importados o exportados. Si se da tal efecto, resulta inevitable concluir que el producto en cuestión grava las mercancías y queda sujeto, en consecuencia, a la prohibición de tributos internos discriminatorios establecida en el artículo 110 TFUE.

88. Al aplicar el principio en cuestión al presente asunto, ha de comprobarse si la C3S y la contribución adicional, pese a gravar formalmente el volumen de negocios global de las empresas y sociedades sujetas a las mismas, producen el efecto, mediante el mecanismo económico de la repercusión, de aumentar el precio de coste de los bienes vendidos en el territorio francés y de los transferidos con destino a otros Estados miembros.

²⁷ 20/76, EU:C:1977:26.

²⁸ El subrayado es mío.

²⁹ El subrayado es mío.

³⁰ Sentencia de 16 de febrero de 1977, Schöttl (20/76, EU:C:1977:26), apartado 15.

³¹ Conclusiones presentadas por la Abogado General Sharpston en el asunto Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372), punto 36.

89. Respecto a los bienes vendidos en territorio francés, es lícito presumir que el importe de la C3S (0,13 %) y de la contribución adicional (0,03 %) sea debidamente repercutido por las sociedades y empresas sujetas a dichas contribuciones sobre el precio de coste de los propios bienes. Lo mismo cabe afirmar respecto a los bienes transferidos con destino a otros Estados miembros, respecto a los que cabe presumir que el importe de las contribuciones se repercute sobre el valor nominal de los bienes objeto de cada transferencia.³² El efecto de la aplicación de la C3S y de la contribución adicional es, pues, aumentar el precio de coste de ambas categorías de bienes.

90. De ello se deduce que, si se ampliase el alcance de la presente cuestión prejudicial a toda la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, debería considerarse, a mi juicio, que éstas obstaculizan la libre circulación de mercancías.

91. En concreto, dado que gravan al mismo tiempo bienes vendidos en el territorio francés y bienes exportados a otros Estados miembros, en principio, estas contribuciones quedarían comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 110 TFUE.³³

92. No obstante, a tal respecto ha de recordarse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha señalado que una carga fiscal constituye un «tributo interno» en el sentido del artículo 110 TFUE, eludiendo así la calificación como exacción de efecto equivalente a efectos de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE, únicamente si queda comprendida en un régimen general de tributos internos que gravan sistemáticamente categorías de productos conforme a criterios objetivos aplicados con independencia del origen y del destino de los productos.³⁴

93. A efectos de tal valoración, puede resultar necesario, en primer lugar, tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo. En efecto, si estos ingresos se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos comercializados en el territorio nacional, el tributo examinado constituirá una exacción de efecto equivalente, siempre que la carga fiscal que recae sobre tales productos sea neutralizada por completo por las ventajas que ella contribuye a financiar, mientras que la que recae sobre los productos exportados representa una carga neta.³⁵

94. Sin embargo, esta situación no se da en el presente asunto. A este respecto, el artículo L.651-1 del Código de la seguridad social establece, en efecto, que los ingresos procedentes de la C3S y de la contribución adicional se destinarán a financiar el presupuesto de los organismos constituidos en beneficio de los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, esto es, el RSI, el Fondo de solidaridad para la vejez, el Fondo de reserva para las pensiones y la Caja nacional del seguro de enfermedad de los trabajadores por cuenta ajena. Pues bien, como ha puesto de manifiesto el Gobierno francés en sus observaciones escritas, las prestaciones proporcionadas por los citados organismos no difieren en función de que las sociedades y empresas obligadas al pago de las contribuciones realicen transferencias de bienes en el territorio francés o con destino a otros Estados miembros.

32 Esos valores son cuantificados individualmente por las sociedades y empresas interesadas a efectos, ya de su inclusión en la línea 6 de la declaración del IVA, en la que, junto a las ventas nacionales, integran el importe total de las «Entregas intracomunitarias», ya de su comunicación a la administración por razones fiscales y estadísticas en la Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias).

33 Véase la jurisprudencia citada en la nota 17 de las presentes conclusiones.

34 Sentencias de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 21, y de 8 de junio de 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375), apartado 16.

35 Sentencias de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 22, y de 8 de junio de 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375), apartado 18.

95. En segundo lugar, la valoración mencionada en el punto 93 de las presentes conclusiones exige comprobar, atendiendo a la sentencia de 31 de mayo de 1979, *Denkavit*, si la carga fiscal recae sobre los productos nacionales comercializados en el mercado nacional y sobre los productos exportados en cuanto tales en la misma fase de comercialización y si el hecho generador de dicha carga es idéntico para ambas categorías de productos.³⁶ En caso contrario, el tributo examinado debería ser calificado de exacción de efecto equivalente.

96. A este respecto, resulta útil señalar que la jurisprudencia posterior parece considerar que la identidad del hecho imponible queda «absorbida» por la circunstancia de que los productos nacionales y exportados son gravados en la misma fase de comercialización.³⁷ A la luz de cuanto antecede, me limitaré a determinar si el hecho de que los productos transferidos a otros Estados miembros queden gravados por la C3S y por la contribución adicional en el mismo momento de la transferencia, mientras que los productos transferidos en el interior del territorio nacional son gravados por los mismos únicamente en el momento de la venta, significa que dichas contribuciones no se aplican a las dos categorías de productos «en la misma fase de comercialización».

97. Este último concepto ha sido objeto de una interpretación amplia del Tribunal de Justicia, que ha dado prioridad a la realidad económica por encima de las apariencias.³⁸ A título de ejemplo, en la sentencia de 23 de abril de 2002, *Nygård*, el Tribunal de Justicia declaró que un tributo devengado en el momento de la entrega de los cerdos destinados al sacrificio en el mercado nacional y en el momento de la exportación para los cerdos exportados vivos debe considerarse aplicado en la misma fase comercialización, pues ambas operaciones son realizadas con vistas a la salida de los cerdos de la producción nacional.³⁹ Del mismo modo, los tributos, como la C3S y la contribución adicional, que se devengan en el momento de la transferencia respecto a los bienes transferidos con destino a otros Estados miembros y en el momento de la venta respecto a los transferidos dentro del territorio nacional, no parecen aplicarse a dos fases de comercialización distintas. En efecto, parece extremadamente difícil sostener que la venta y la transferencia destinada a la venta no pertenecen, en la realidad económica, a la misma fase de comercialización.

98. En conclusión, si el alcance de la presente cuestión prejudicial se extendiera a toda la base imponible de la C3S y de la contribución adicional, estas últimas constituirían «tributos internos» en el sentido del artículo 110 TFUE.

99. La cuestión de si éstas gravan bienes objeto de transferencia intracomunitaria en una medida mayor respecto a los bienes transferidos dentro del territorio nacional, dando lugar así a una infracción de la citada disposición, debería responderse probablemente en sentido negativo. En efecto, el precio de adquisición (o el precio de coste), que constituye la base imponible de los bienes objeto de transferencia intracomunitaria en el sentido del artículo 76 de la Directiva del IVA, es en principio menor que el precio de venta, que constituye la base imponible de los bienes transferidos dentro del territorio nacional. No obstante, corresponde al tribunal remitente determinar si tal hipótesis es correcta.

³⁶ 132/78, EU:C:1979:139, p. 1923.

³⁷ Véase la sentencia de 11 de junio de 1992, *Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale* (C-149/91 y C-150/91, EU:C:1992:261), apartado 18, donde el Tribunal de Justicia se expresa en los términos siguientes: «En cuanto a la exigencia relativa a la identidad del hecho imponible del tributo, hay que precisar que, en un caso como el de autos, no puede considerarse una diferencia el hecho de que el producto importado se grave en el momento de la importación y el producto nacional en el momento de su reventa o transformación, ya que consta que, en la realidad económica, la fase de comercialización es la misma, puesto que ambas operaciones se efectúan con vistas a la utilización del producto». Esta interpretación ha sido confirmada posteriormente por el Tribunal de Justicia en las sentencias de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1998:155), apartado 25, y de 23 de abril de 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 25. Sobre este aspecto, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs en el asunto *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1997:540), punto 35.

³⁸ Véanse, a este respecto, las conclusiones presentadas por el Abogado General Mischo en el asunto *Nygård* (C-234/99, EU:C:2001:260), punto 30.

³⁹ Sentencia de 23 de abril de 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 30.

100. A todos los efectos, en sus observaciones escritas, la Comisión ha señalado dos casos en los que la C3S y la contribución adicional podrían constituir un obstáculo a la libre circulación de mercancías censurable en el sentido del artículo 110 TFUE. El primer caso es aquel en el que la normativa francesa no prevea un derecho a deducción de la base imponible de las cotizaciones del valor de los bienes transferidos con destino a otro Estado miembro que no se hayan vendido y hayan sido transferidos de nuevo a Francia y el segundo es aquel en el que los bienes transferidos con destino a otro Estado miembro se contabilicen una segunda vez en la base imponible en el momento de la venta.

101. En el primer caso, siempre que el ordenamiento jurídico nacional no ofrezca ningún otro medio efectivo para recuperar los importes abonados en concepto de la C3S y de la contribución en relación con bienes que no se hayan vendido,⁴⁰ considero que las contribuciones relativas a las transferencias intracomunitarias, desvinculadas de la futura venta de los bienes en cuestión, acabarían por adeudarse por el mero hecho del cruce de la frontera. En consecuencia, deberían ser examinadas a la luz de la prohibición de exacciones de efecto equivalente establecida en los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

102. En el segundo caso, en mi opinión, a la vista del hecho de que los bienes transferidos a otros Estados miembros serían gravados dos veces por las contribuciones en cuestión (en el momento de la transferencia y en el de la venta), mientras que los transferidos dentro del territorio nacional serían gravados una sola vez (en la fase de venta), la C3S y la contribución adicional relativas a las transferencias intracomunitarias quedarían igualmente comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE, como ya reconoció el Tribunal de Justicia para el caso de que existan dos hechos generadores del tributo únicamente respecto a los productos importados.⁴¹

103. En ambos casos, cuyo examen corresponde al tribunal remitente, la compatibilidad con los artículos 28 TFUE y 30 TFUE deberá evaluarse con referencia a las consideraciones formuladas en los puntos 62 a 69 de las presentes conclusiones.

IV. Conclusión

104. Por las razones antes expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por la Cour de Cassation (Tribunal de Casación, Francia) del modo siguiente:

«Los artículos 28 y 30 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que el valor de los bienes transferidos por una empresa sujeto pasivo de la contribución social de solidaridad de las sociedades y de la contribución adicional a ésta o por su cuenta desde Francia a otro Estado miembro de la Unión Europea, por exigencias de la propia empresa, se tenga en cuenta, conforme a lo establecido por la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal, para determinar el volumen de negocios global que constituye la base imponible de dichas contribuciones.»

⁴⁰ En la vista, el Gobierno francés ha indicado que puede obtenerse un reembolso por un importe igual al valor nominal de los bienes que no se hayan vendido mediante la interposición de la reclamación prevista en el artículo L.243-6 del Código de la seguridad social, que regula el procedimiento general de devolución de las contribuciones sociales y prestaciones familiares «indebidamente pagadas» («indûment versées»). A este respecto, el Gobierno francés ha admitido que este procedimiento sólo se ha incoado en una ocasión y que la empresa en cuestión desistió de su pretensión en el momento en que la Administración solicitó los correspondientes justificantes. A la vista de esta admisión del Gobierno francés, dudo de que el artículo L.243-6 pueda garantizar una efectiva posibilidad de devolución de la C3S y de la contribución adicional cuando los bienes transferidos a otro Estado miembro no se hayan vendido.

⁴¹ Véase la sentencia de 17 de septiembre de 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412), apartado 28.