



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 14 de junio de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Artículos 28 TFUE y 30 TFUE — Exacciones de efecto equivalente — Artículo 110 TFUE — Tributos internos — Contribución social de solidaridad de las sociedades — Exacción — Base imponible — Volumen de negocios anual global de las sociedades — Directiva 2006/112/CE — Artículo 17 — Transferencia de un bien a otro Estado miembro — Valor del bien transferido — Inclusión en el volumen de negocios anual global»

En el asunto C-39/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia), mediante resolución de 19 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2017, en el procedimiento entre

Lubrizol France SAS

y

Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de noviembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Lubrizol Francia SAS, por la Sra. A. Beetschen, avocate;
- en nombre de la Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures, por el Sr. A. Delvolvé, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y las Sras. E. de Moustier, A. Alidière y S. Ghiandoni, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M.K. Bulterman y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y R. Lyal y la Sra. F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de enero de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.
- 2 Esta petición se presentó en el contexto de un litigio entre Lubrizol France SAS (en lo sucesivo, «Lubrizol») y la Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures (Caja nacional del Régimen de seguridad social de los trabajadores autónomos, participaciones exteriores) (en lo sucesivo, «Caja RSI») relativo al cálculo de la base imponible de la contribución social de solidaridad de las sociedades (en lo sucesivo, «C3S») y de la contribución adicional a esta (en lo sucesivo, conjuntamente, «contribuciones controvertidas») debidas por Lubrizol para el año 2008.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 En virtud del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, Directiva del IVA»), «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 4 El artículo 17 de esta Directiva establece lo siguiente:

«1. 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.

Se considerará “transferencia con destino a otro Estado miembro” 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.

[...]»

Derecho francés

- 5 El artículo L. 245-13 del code de la sécurité sociale (Código de la Seguridad Social), en su redacción aplicable en la fecha de exigibilidad de las contribuciones controvertidas (en lo sucesivo, «Código de la Seguridad Social»), establece la creación 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) de la contribución adicional a la C3S, regulada en los artículos L. 651-1 y siguientes de dicho Código, cuya base imponible, recaudación, exigibilidad y control están sujetos a las mismas condiciones que las aplicables a la C3S y cuyo tipo se fija en el 0,03 %.

6 El artículo L. 651-1 del Código de la Seguridad Social establece la creación, en beneficio del régimen de seguridad social de los trabajadores autónomos, así como 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 las sociedades por acciones simplificadas.

7 El artículo L. 651-3 de dicho Código dispone que:

«La contribución social de solidaridad es anual. Su tipo se fijará por decreto, con un límite del 0,13 % del volumen de negocios que se define en el artículo L. 651-5. Esta contribución no será exigible cuando el volumen de negocios sea inferior a 760 000 euros.

[...]»

8 El artículo L. 651-5 del Código de la Seguridad Social enuncia:

«Las sociedades y empresas sujetas a la contribución social de solidaridad estarán obligadas a indicar anualmente al organismo responsable de la recaudación de esta contribución el importe del volumen de negocios global declarado a la Administración tributaria, calculado antes de aplicar los impuestos sobre el volumen de negocios y los gravámenes asimilados [...]».

9 El artículo 256, apartado III, du code général des impôts (Código General Tributario), en su versión en vigor en la fecha en que se produjeron los hechos objeto del litigio principal (en lo sucesivo, «CGI»), dispone lo siguiente:

«Se asimilará a una entrega de bienes la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

Se considerará transferencia, en el sentido de las disposiciones anteriores, la expedición o el transporte, por parte de un sujeto pasivo o por su cuenta, de un bien mueble corporal para las necesidades de su empresa, salvo que se trate de la expedición o el transporte de un bien que, en el Estado miembro de llegada, se destine a:

- a) ser utilizado temporalmente para las necesidades de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo o en condiciones que le darían derecho al beneficio de la importación temporal con exención total de derechos en el caso de que dicho bien fuera importado;
- b) ser objeto de obras, a condición de que sea reexpedido o transportado a Francia con destino a dicho sujeto pasivo;
- c) ser objeto de una instalación o de un montaje;
- d) ser objeto de entregas a bordo de medios de transporte, efectuadas por el sujeto pasivo, en las condiciones mencionadas en el artículo 37 de la Directiva [del IVA];

[...]».

10 El artículo 262 *ter* del CGI establece que:

«I. Estarán exentos del impuesto sobre el valor añadido:

1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados en el territorio de otro Estado miembro de la Comunidad Europea con destino a otro sujeto pasivo o a una persona jurídica no sujeta al impuesto.

[...]

2.º Las transferencias asimiladas a las entregas mencionadas en el apartado III del artículo 256 que se beneficien de la exención prevista en el punto 1.º *supra* si se hubieran efectuado con destino a un tercer sujeto pasivo.

[...]»

Hechos del procedimiento principal y cuestión prejudicial

- 11 Lubrizol es una sociedad del sector químico que fabrica y vende aditivos para lubricantes. En su condición de sociedad por acciones simplificada con domicilio social en Francia está sujeta al pago de las contribuciones controvertidas.
- 12 A raíz de la verificación de la base imponible de las contribuciones controvertidas debidas por Lubrizol para el año 2008, la Caja RSI constató que existía una divergencia entre el volumen de negocios de 2007 declarado a la Caja RSI y el comunicado por la Administración tributaria, divergencia que correspondía a la deducción efectuada por Lubrizol del importe de las transferencias intracomunitarias de la base imponible de las contribuciones.
- 13 En consecuencia, el 13 de marzo de 2012, la Caja RSI notificó a Lubrizol una liquidación complementaria, seguida de un requerimiento. Lubrizol impugnó la liquidación notificada, alegando que el valor de las mercancías que había transferido a otros Estados miembros de la Unión Europea no estaba comprendido en la base imponible de las contribuciones controvertidas correspondientes a 2008. Adujo que en la fecha en que se realizaron tales transferencias seguía siendo propietaria de las mercancías, puesto que aún no las había cedido a sus clientes, de modo que dichas transferencias no constituían una venta y, por tanto, no habían generado un volumen de negocios.
- 14 Tras haber sido desestimada su acción en primera instancia y en apelación, Lubrizol interpuso un recurso ante la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia), alegando que, contrariamente a lo declarado por el órgano jurisdiccional de apelación, las contribuciones controvertidas deben ser consideradas exacciones de efecto equivalente, dado que en su base imponible se incluyen las transferencias de mercancías con destino a otro Estado miembro, pero no las transferencias de mercancías realizadas en el interior del territorio nacional o con destino a un tercer país.
- 15 El órgano jurisdiccional remitente precisa que la C3S se instituyó en beneficio del régimen del seguro de enfermedad y de maternidad de los trabajadores por cuenta propia que ejercen actividades no agrícolas y de los regímenes del seguro de vejez de las profesiones artesanales, industriales y comerciales, y liberales. Este órgano jurisdiccional destaca, además, que en 2008 el producto de la C3S estaba esencialmente afectado a la Caja RSI, responsable de su recaudación.
- 16 Asimismo, la Cour de cassation (Tribunal de Casación) señala que la contribución adicional a la C3S fue establecida por la Ley n.º 2004-810, de 13 de agosto de 2004, y que en 2008 su producto estaba esencialmente afectado a la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Caja nacional del seguro de enfermedad de los trabajadores por cuenta ajena) y después al Fondo de solidaridad para la vejez.
- 17 Según el órgano jurisdiccional remitente, la base imponible de estas dos contribuciones, que, con arreglo al Derecho interno, revisten el carácter de tributos de toda naturaleza, está constituida por el volumen de negocios global antes de impuestos declarado a la Administración tributaria. Sostiene que las entregas de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA están comprendidas en la base imponible de las contribuciones controvertidas.

- 18 Pues bien, dicho órgano jurisdiccional considera que, con la salvedad de algunas excepciones que no son pertinentes en el presente asunto, y de conformidad con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva del IVA, el artículo 256, apartado III, del CGI asimila a una entrega de bienes la transferencia de un bien de su empresa realizada por un sujeto pasivo o por su cuenta, para las necesidades de su empresa, con destino a otro Estado miembro de la Unión. Tal transferencia debe indicarse en la declaración suscrita por el deudor del impuesto ante la Administración tributaria, aun cuando esté exento del pago del IVA con arreglo al artículo 262 *ter* del CGI.
- 19 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente ya ha declarado que el valor representativo de las existencias transferidas por una empresa desde Francia a otro Estado miembro de la Unión está comprendido en la base imponible de las contribuciones controvertidas, aun cuando esa transferencia no genere por sí misma volumen de negocios. Por el contrario, las transferencias realizadas en el interior del territorio nacional y las destinadas a un tercer Estado no se asimilan a una entrega de bienes, por lo que su valor representativo no se incluye en la base imponible de las contribuciones controvertidas.
- 20 En estas circunstancias, la Cour de cassation (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los artículos 28 [TFUE] y 30 [TFUE] a que el valor de los bienes transferidos por un sujeto pasivo [de las contribuciones controvertidas] o por su cuenta desde Francia con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, para las necesidades de su empresa, se tome en consideración para determinar el volumen de negocios global que constituye la base imponible de dichas contribuciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 21 Mediante la cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 28 TFUE y 30 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que la base imponible de ciertas contribuciones percibidas sobre el volumen de negocios anual de las sociedades, siempre y cuando alcance o supere un determinado importe, se calculará tomando en consideración el valor representativo que tengan los bienes transferidos por un sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, desde este Estado miembro a otro Estado miembro de la Unión, en el momento de dicha transferencia, mientras que, cuando esos mismos bienes son transferidos por el sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, en el territorio del Estado miembro de que se trata, el valor tomado en consideración a efectos del cálculo de la base imponible es el que tienen en el momento de su venta ulterior.
- 22 Según el Derecho nacional aplicable, en el asunto objeto del litigio principal, las contribuciones controvertidas se perciben sobre el volumen de negocios anual de las sociedades, siempre y cuando para el ejercicio fiscal de que se trate su importe sea de al menos 760 000 euros. Asimismo, conforme al Derecho nacional, una transferencia de bienes efectuada por el sujeto pasivo de estas contribuciones o por su cuenta, para las necesidades de su empresa, desde Francia a otro Estado miembro de la Unión, se asimila, a efectos de la percepción de dichas contribuciones, a una entrega de bienes y está comprendida en el volumen de negocios de la sociedad de que se trate.
- 23 En particular, el órgano jurisdiccional remitente señala que el valor representativo de las mercancías que simplemente son transferidas, sin pérdida de propiedad, a otro Estado miembro de la Unión, integra la base imponible de las contribuciones controvertidas, mientras que no es así cuando tal transferencia se efectúa en territorio francés. En este último caso, hasta el momento de la venta de las mercancías de que se trate no se toma en consideración su valor ni se incluye en la base imponible de las contribuciones controvertidas. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, habida cuenta de la

manera en que se efectúa el cálculo de la base imponible de tales contribuciones, estas constituyen exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana de exportación contrarias a los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.

- 24 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho. En cambio, las cargas pecuniarias resultantes de un sistema general de tributos internos que graven sistemáticamente, según los mismos criterios objetivos, ciertas categorías de productos, con independencia de su origen o de su destino, se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 110 TFUE, que prohíbe los tributos internos discriminatorios (sentencia de 1 de marzo de 2018, *Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 25 A este respecto, debe recordarse que las disposiciones del Tratado FUE que regulan las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el sistema del Tratado, una medida comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 110 TFUE no puede calificarse de «exacción de efecto equivalente» (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de octubre de 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 26 Un gravamen pecuniario no puede calificarse de «exacción de efecto equivalente» si se percibe, en determinadas condiciones, a causa de los controles efectuados para atenerse a las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión o si constituye la contraprestación de un servicio efectivamente prestado al operador obligado a su pago, de un importe proporcionado a dicho servicio (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 1992, *Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez Nutrition animale*, C-149/91 y C-150/91, apartado 17, y de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati Apuani*, C-72/03, EU:C:2004:506, apartado 31).
- 27 Por tanto, se debe determinar si las contribuciones controvertidas se ajustan a la definición de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, según resulta de los elementos que figuran en los apartados 24 a 26 de la presente sentencia.
- 28 Sobre este particular, ha de señalarse, en primer lugar, que las contribuciones controvertidas son cargas pecuniarias unilateralmente impuestas por un Estado miembro. El objetivo de su imposición carece de incidencia, por lo que es irrelevante que se trate de tributos destinados a financiar un sistema de seguridad social (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2000, *Michailidis*, C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479, apartado 17).
- 29 En segundo lugar, procede examinar si las contribuciones controvertidas gravan mercancías.
- 30 A este respecto, cabe recordar que, en el contexto de la interpretación del artículo 110 TFUE, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aun cuando un tributo no se imponga a los productos como tales, debe considerarse que grava una mercancía cuando se repercute inmediatamente sobre el coste del producto de que se trate (sentencias de 16 de febrero de 1977, *Schöttle*, 20/76, EU:C:1977:26, apartado 15, y de 8 de noviembre de 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, apartado 43). Procede aplicar esta jurisprudencia también en el contexto de la interpretación de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE.
- 31 En el asunto principal, las contribuciones controvertidas se calculan sobre el volumen de negocios anual de las sociedades sujetas a ellas y no directamente sobre el valor representativo o el precio de venta de las mercancías comercializadas por dichas sociedades.

- 32 No obstante, cuando el volumen de negocios anual de estas sociedades es de al menos 760 000 euros, la totalidad de ese volumen de negocios constituye la base imponible de los gravámenes de que se trata, cuyo tipo se fija, respectivamente, en el 0,13 % y el 0,03 % de dicho volumen de negocios. En la medida en que este se genera por la venta en Francia y la transferencia a otro Estado miembro de productos, las contribuciones controvertidas gravan los productos en sí mismos, aun cuando no se perciban en el momento de su venta o de su transferencia a otro Estado miembro, sino global y anualmente.
- 33 Como señaló el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, estas contribuciones influyen directamente en el coste de comercialización de los productos de que se trate, puesto que cada venta o cada transferencia a otro Estado miembro de uno de esos productos conlleva necesariamente el aumento de la base imponible de dichas contribuciones que son percibidas sobre el volumen de negocios así generado, siempre y cuando su importe sea de al menos 760 000 euros anuales.
- 34 En estas condiciones, debe considerarse que las contribuciones controvertidas gravan las mercancías.
- 35 Esta conclusión no resulta desvirtuada por la sentencia de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473), en cuyo apartado 16 el Tribunal de Justicia declaró que una contribución como la C3S está comprendida en el concepto de «derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que figura 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la medida en que, en particular, se calcula sobre la base del volumen de negocios anual y no afecta directamente al precio de los bienes y servicios. En efecto, esta sentencia se refería de forma específica al sistema común del IVA y, más concretamente, al artículo 33 antes mencionado, cuyo objeto es impedir que el funcionamiento de dicho sistema pueda verse afectado por medidas fiscales de un Estado miembro que gravan la circulación de bienes y servicios y recaigan sobre las transacciones de forma comparable a la que es característica del IVA.
- 36 En tercer lugar, ha de verificarse si las contribuciones controvertidas gravan las mercancías por el hecho de que atraviesen una frontera o si, por el contrario, resultan de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente, según los mismos criterios objetivos, categorías de productos con independencia de su origen o de su destino.
- 37 En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno de naturaleza general, reside en la circunstancia de que la primera grava exclusivamente el producto que atraviesa la frontera como tal, en tanto que el segundo recae al mismo tiempo sobre los productos importados, exportados y nacionales (sentencia de 2 de octubre de 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, apartado 28).
- 38 En el presente asunto, consta que las contribuciones controvertidas recaen, aplicando un mismo tipo, tanto sobre los productos transferidos a otro Estado miembro como sobre los productos vendidos en el territorio nacional.
- 39 Sin embargo, en primer término, para que un gravamen forme parte de un sistema general de «tributos internos», en el sentido del artículo 110 TFUE, es preciso que se imponga un mismo tributo en la misma fase de comercialización sobre el producto interior y sobre el producto idéntico exportado, y que el hecho generador del tributo también sea idéntico para ambos productos (sentencia de 2 de octubre de 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 40 Pues bien, cuando la mercancía permanece en el territorio nacional, su precio no se incluye en la base imponible de las contribuciones controvertidas hasta el momento de la venta, mientras que, cuando se transfiere a otro Estado miembro, su valor representativo se incluye en esa misma base imponible desde el momento de la transferencia.
- 41 No obstante, esta circunstancia no desvirtúa la constatación de que la carga pecuniaria resultante de las contribuciones controvertidas se aplica en la misma fase de la comercialización en la medida en que, como adujo el Gobierno francés en las observaciones que presentó al Tribunal de Justicia, su objeto es esencialmente el producto vendido en el mercado nacional y el producto transferido a otro Estado miembro para su venta en él.
- 42 En efecto, en la realidad económica se puede considerar que la venta del producto en el territorio nacional, por una parte, y la transferencia del producto a otro Estado miembro para su venta, por otra parte, corresponden a una misma fase de comercialización a los efectos de la aplicación del artículo 110 TFUE (véanse, por analogía, las sentencias 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; 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 30).
- 43 Sin embargo, no sería así en el supuesto de que, como sostiene Lubrizol en las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, la transferencia de los productos objeto del litigio principal a otro Estado miembro se tomara en consideración para el cálculo de la base imponible de las contribuciones controvertidas aun cuando tal transferencia no concluyera en la subsiguiente venta de los productos en ese otro Estado miembro. En efecto, esta transferencia no correspondería a la misma fase de comercialización que la venta en el mercado nacional.
- 44 Como señala la Comisión Europea, deberá considerarse que la carga pecuniaria impuesta por las contribuciones controvertidas grava los productos en fases de comercialización diferentes si el valor de los productos transferidos a otro Estado miembro no puede deducirse de la base imponible de las contribuciones controvertidas cuando no se destinan a la venta o cuando se reexpidan a Francia sin haber sido vendidos en el otro Estado miembro. En tal supuesto, las contribuciones controvertidas, en la medida en que se calcularían teniendo en cuenta el valor representativo de los productos, deberían ser consideradas exacciones de efecto equivalente.
- 45 Por otra parte, si el valor de los bienes transferidos a otro Estado miembro se incluyera, por segunda vez, en la base imponible de las contribuciones controvertidas en el momento de su venta en ese Estado miembro, los productos exportados soportarían dos veces la carga fiscal en cuestión, a diferencia de lo que ocurre en el caso de los productos destinados al mercado nacional. En tal supuesto, en la medida en que se calcularían tomando en consideración el precio de venta de estos bienes, también deberían considerarse exacciones de efecto equivalente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 1997, *Fricarnes*, C-28/96, EU:C:1997:412, apartado 28).
- 46 En segundo término, debe señalarse que si las ventajas derivadas del destino dado al rendimiento de un tributo, encuadrado en un régimen general de tributos internos y que grava sistemáticamente los productos nacionales comercializados en el mercado nacional y los exportados, compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional al efectuarse su comercialización, dicho tributo constituye también una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 28 TFUE y 30 TFUE (sentencia de 1 de marzo de 2018, *Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 24).
- 47 En el presente asunto, no obstante, nada indica que ese sería el efecto de las contribuciones controvertidas. Como señaló sustancialmente el Abogado General en el punto 94 de sus conclusiones, el producto de estas contribuciones se destina a financiar el presupuesto de organismos de seguridad

social cuyas prestaciones no han sido concebidas para compensar íntegramente la carga resultante de la percepción de dichas contribuciones sobre los productos nacionales comercializados en el territorio nacional, ni tampoco parecen tener como consecuencia tal compensación.

- 48 En cuarto lugar, cabe poner de relieve que, como observó el Abogado General, en esencia, en el punto 71 de sus conclusiones, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no resulta en modo alguno que las contribuciones controvertidas se perciban en razón de controles efectuados para dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión o que constituyan la contrapartida de un servicio efectivamente prestado al operador, de un importe proporcional a dicho servicio.
- 49 De ello se desprende que las contribuciones controvertidas, sin perjuicio de lo indicado en los apartados 43 a 47 de la presente sentencia, parecen tributos internos, en el sentido del artículo 110 TFUE, extremo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 50 Puesto que Lubrizol indicó en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia que no invocaba la infracción del artículo 110 TFUE, y no se ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie a este respecto, no procede examinar si contribuciones como las controvertidas son discriminatorias en el sentido del artículo 110 TFUE.
- 51 De lo anterior resulta que los artículos 28 TFUE y 30 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que la base imponible de ciertas contribuciones percibidas sobre el volumen de negocios anual de las sociedades, siempre y cuando alcance o supere un determinado importe, se calculará tomando en consideración el valor representativo que tengan los bienes transferidos por un sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, desde este Estado miembro a otro Estado miembro de la Unión Europea, en el momento de dicha transferencia, mientras que, cuando esos mismos bienes son transferidos por el sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, en el territorio del Estado miembro de que se trata, el valor tomado en consideración a efectos del cálculo de la base imponible es el que tienen en el momento de su venta ulterior, siempre que:
- en primer lugar, el valor de esos bienes no se vuelva a incluir en dicha base imponible a raíz de su ulterior venta en este Estado miembro;
 - en segundo lugar, su valor se deduzca de dicha base imponible cuando los bienes no se destinen a la venta en el otro Estado miembro o cuando se reexpidan al Estado miembro de origen sin haber sido vendidos, y,
 - en tercer lugar, las ventajas derivadas de la afectación de tales contribuciones no compensen íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional al efectuarse su comercialización, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

- 52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

Los artículos 28 TFUE y 30 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que la base imponible de ciertas contribuciones percibidas sobre el volumen de negocios anual de las sociedades, siempre y cuando alcance o supere un determinado importe, se calculará tomando en consideración el valor representativo que tengan los bienes transferidos por un sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, desde este Estado miembro a otro Estado miembro de la Unión Europea, en el momento de dicha transferencia, mientras que, cuando esos mismos bienes son transferidos por el sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de su empresa, en el territorio del Estado miembro de que se trata, el valor tomado en consideración a efectos del cálculo de la base imponible es el que tienen en el momento de su venta ulterior, siempre que:

- **en primer lugar, el valor de esos bienes no se vuelva a incluir en dicha base imponible a raíz de su ulterior venta en este Estado miembro;**
- **en segundo lugar, su valor se deduzca de dicha base imponible cuando los bienes no se destinen a la venta en el otro Estado miembro o cuando se reexpidan al Estado miembro de origen sin haber sido vendidos, y,**
- **en tercer lugar, las ventajas derivadas de la afectación de tales contribuciones no compensen íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional al efectuarse su comercialización, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas