|

61996C0063

Conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 27 de febrero de 1997. - Finanzamt Bergisch Gladbach contra Werner Skripalle. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Disposiciones fiscales - Sexta Directiva IVA - Base imponible - Relaciones personales entre el prestador y del destinatario de los servicios. - Asunto C-63/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-02847

Conclusiones del abogado general

1 Cuando un propietario de varios edificios los arrienda a una sociedad vinculada a él por un alquiler que no cubre los costes efectivos de adquisición y mantenimiento de dichos edificios, pero que se corresponde con los alquileres habituales en el mercado por inmuebles comparables, ¿puede un Estado miembro, pese a ello, considerar que la base imponible a efectos del IVA sobre dicha operación de arrendamiento está constituida por la suma de dichos costes? Para responder a esta cuestión, una resolución de remisión prejudicial del Bundesfinanzhof pide al Tribunal de Justicia, fundamentalmente, que interprete el artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo y, en particular, el carácter proporcionado de una medida adoptada al amparo del mismo. (1)

I. Marco jurídico y fáctico

Normativa pertinente

i) La Sexta Directiva

2 Con arreglo al apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, «las [...] prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal» están sujetas al IVA. En el apartado 1 del artículo 6 se definen las «prestaciones de servicios» como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». La «base imponible» de las operaciones sujetas al IVA se regula en el artículo 11 de la Sexta Directiva. Para las operaciones efectuadas dentro del territorio de un Estado miembro, en la parte A del artículo 11 se dispone la siguiente regla general:

«1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras [...] c) [...] del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

[...]»

3 La regla basada en el «total de los gastos» para la determinación de la «base imponible» se aplica a los casos especiales de autoconsumo contemplados en el apartado 2 del artículo 6, en el que se establece lo siguiente:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;§

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. §

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.» §

4 El artículo 27 de la Sexta Directiva es el único artículo del Título XV, titulado «Medidas de simplificación». Permite a los Estados miembros, en las condiciones que en él se definen, establecer excepciones a la aplicación de las restantes disposiciones de la Directiva. El apartado 5 del artículo 27 se refiere al mantenimiento en vigor de las medidas nacionales existentes que no sean compatibles con la Sexta Directiva. Los apartados 1 a 4 del artículo 27 se refieren a la adopción de nuevas medidas especiales, y tienen el siguiente tenor:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.»

ii) Normativa alemana

5 En Alemania, la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1980; en lo sucesivo, «UStG») adaptó la normativa alemana en materia del Impuesto sobre el Volumen de Negocios a las exigencias de la Sexta Directiva. (2) Por lo que respecta a la base imponible a efectos del IVA, en el apartado 1 del artículo 10 de la UStG se dispone que, como regla general, se considerará «contraprestación» «todo lo que el destinatario de la entrega o prestación gasta para obtener el bien o servicio, si bien previa deducción del Impuesto sobre el

Volumen de Negocios».

6 En el caso de las entregas de bienes o prestaciones de servicios para autoconsumo, en el apartado 4 del artículo 10 se establece una excepción a la regla general. Con arreglo al número 2 de dicha disposición, la base imponible se determina «en función de los costes ocasionados por la realización de dicha operación». (3)

7 De conformidad con el apartado 5 del artículo 10 de la UStG, la base imponible imputada en los casos de autoconsumo con arreglo al apartado 4 del artículo 10 se aplica también a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso entre personas vinculadas. En el apartado 5 del artículo 10 se dispone lo siguiente:

«El apartado 4 del presente artículo se aplicará por analogía:

1) a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades y asociaciones de personas en el sentido de los números 1 a 5 del apartado 1 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por las asociaciones de personas sin capacidad jurídica y por las comunidades en el marco de su actividad, en favor de sus accionistas, socios, miembros o asociados, así como de las personas vinculadas a ellos, y por los empresarios individuales en favor de las personas vinculadas a ellos;

[...]

si la base imponible con arreglo al apartado 4 supera la contraprestación con arreglo al apartado 1.»

Procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional

8 El demandante y recurrido en casación («Revision» alemana; en lo sucesivo, «demandante») es propietario de un edificio de apartamentos destinados al alquiler construido por él, así como de varias viviendas. Arrendó dichos inmuebles a una sociedad de responsabilidad limitada (en lo sucesivo, «arrendatario») cuyos socios eran su esposa y su hijo, mayor de edad. Cada uno de los socios poseía una participación del 50 %, si bien su cónyuge era la administradora única de la sociedad arrendataria. Las partes en el procedimiento principal están de acuerdo en que el importe de los alquileres convenidos entre el demandante y el arrendatario se correspondía con los alquileres normalmente percibidos en el mercado por inmuebles similares situados en la misma zona.

9 Como el alquiler convenido era inferior a la denominada «base imponible mínima» (Mindestbemessungsgrundlage) imputable con arreglo al número 1 del apartado 5 del artículo 10, en relación con el número 2 del apartado 4 del artículo 10 de la UStG, antes citados, se suscitó un litigio acerca del importe del IVA adeudado por el demandante sobre dichos alquileres. A raíz de una inspección especial del IVA, el Finanzamt Bergisch Gladbach (Administración tributaria de Bergisch Gladbach) giró al demandante una liquidación tributaria calculada sobre dicha base imponible.

10 Tras presentar una reclamación administrativa, que no prosperó, contra la liquidación tributaria controvertida, el demandante interpuso un recurso ante el Finanzgericht, el cual estimó su petición. Aunque el Finanzgericht señaló que el arrendatario no era, efectivamente, una persona vinculada al demandante a efectos del número 1 del apartado 5 del artículo 10 de la UStG, también declaró que dicha disposición debía ser objeto de una interpretación estricta y, en consecuencia, no se aplicaba cuando la contraprestación convenida por los servicios prestados se correspondía con los precios de mercado. Remitiéndose, en concreto, a la exposición de motivos formulada por el Gobierno alemán en 1978, con ocasión de la presentación al Parlamento del proyecto de ley que posteriormente se convertiría en la UStG, el Finanzgericht declaró que la

base imponible mínima establecida en el apartado 5 del artículo 10 debe aplicarse siempre que el empresario entregue los bienes o preste los servicios «por una contraprestación desproporcionadamente baja», con el fin de impedir que se produzcan casos de consumo parcialmente no gravado por el impuesto. (4) Con todo, estimó que dicha disposición no tenía por objeto los servicios prestados entre personas vinculadas por una contraprestación a precios de mercado, servicios que, según el Finanzgericht, no se diferencian de las operaciones entre personas no vinculadas.

11 El Finanzamt presentó un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»). El órgano jurisdiccional nacional señala que la aplicación de la base imponible mínima tiene como consecuencia -en la medida en que sea superior a la contraprestación convenida- que el prestador soporte la carga del IVA adicional, al no tratarse de un impuesto sobre la contraprestación que pueda repercutirse al destinatario de los bienes o los servicios. El órgano jurisdiccional nacional constató que los alquileres convenidos se correspondían con los precios de mercado, pese a ser inferiores al denominado «alquiler a precio de coste» (Kostenmiete), determinado a partir de los costes soportados, excluido el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, admitiendo asimismo, a diferencia del Finanzgericht, que el arrendatario era una persona vinculada al demandante a efectos del apartado 5 del artículo 10 de la UStG. A continuación, dicho órgano jurisdiccional expresó sus dudas acerca de si debía aplicarse dicha disposición o si, en cambio, el demandante podía invocar la regla general de determinación de la base imponible contenida en la letra a) del apartado 1 de la parte A de la Sexta Directiva. En consecuencia, decidió someter al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿La autorización otorgada por el Consejo para establecer, a fin de evitar determinadas evasiones fiscales, una medida especial de inaplicación de la Directiva 77/388/CEE, según la cual, en el caso de prestaciones a título oneroso entre personas vinculadas, deben imputarse a la base imponible mínima los gastos en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE, está también amparada por el artículo 27 de dicha Directiva, cuando la contraprestación convenida sea la normal en el mercado pero menor que la base imponible mínima, y por lo tanto no exista una evasión de impuestos?

2) ¿Puede un Estado miembro oponer a un sujeto pasivo disposiciones fiscales consistentes en medidas especiales de inaplicación, en el sentido del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE, cuando la Decisión de autorización del Consejo no haya sido publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas ni el procedimiento de autorización, en el sentido de los apartados 2 a 4 del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE -una vez ejecutada ésta- tampoco haya sido publicado en los diarios oficiales del Estado miembro?»

Definición de postura del órgano jurisdiccional nacional

i) La primera cuestión

12 El órgano jurisdiccional nacional señala que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG fue introducido como una medida especial a efectos del artículo 27 de la Sexta Directiva por la que se establecía una excepción a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11. El proyecto de ley de 15 de marzo de 1978 presentado por el Gobierno alemán iba acompañado de una exposición de motivos para la adopción del apartado 5 del artículo 10 en la que se indicaba que «esta normativa está amparada por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva». (5) Dicha disposición fue invocada el 12 de mayo de 1978, cuando el Gobierno alemán informó a la Comisión de su intención de adoptar la medida especial. En ella sostenía que, en los casos de operaciones en las que la contraprestación convenida era desproporcionadamente baja, era necesario, con objeto de evitar fraudes o evasiones fiscales, asegurarse la posibilidad de imputar una base imponible más elevada. Siempre que la contraprestación efectivamente pagada por los bienes entregados o los servicios prestados correspondientes en cada caso fuera inferior al valor

determinado con arreglo a la regla de los costes contemplada en el apartado 4 del artículo 10 de la UStG, se imputaría este último valor como base imponible. El órgano jurisdiccional nacional señala que la introducción de esta base imponible mínima garantiza que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios por una contraprestación desproporcionadamente baja son gravados de forma similar a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios a título gratuito y que, de este modo, se excluyen los casos de consumo final no gravado por el impuesto.

13 Mediante escrito de 15 de septiembre de 1978, la Comisión informó a la República Federal de Alemania de que había iniciado el procedimiento contemplado en los apartados 1 a 4 del artículo 27 de la Sexta Directiva, al informar a los restantes Estados miembros, mediante escrito de 12 de junio de 1978, de la notificación alemana. Ni la Comisión ni ningún Estado miembro requirió que el Consejo examinara este asunto. En consecuencia, una vez transcurrido el plazo establecido en el apartado 4 del artículo 27 de la Directiva, (6) se consideró adoptada una Decisión del Consejo autorizando a la República Federal de Alemania a adoptar las medidas. (7)

14 El órgano jurisdiccional nacional expresa sus dudas sobre si el apartado 5 del artículo 10 de la UStG respeta el principio de Derecho comunitario según el cual las «medidas especiales» adoptadas al amparo del artículo 27 de la Sexta Directiva para evitar fraudes o evasiones fiscales sólo pueden establecer excepciones al artículo 11 de la Directiva, en principio, dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo. (8) Afirma que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG no contempla la posibilidad de que una contraprestación a precios de mercado convenida entre personas vinculadas, aunque sea inferior al coste de prestación de los servicios, puede no ser desproporcionadamente baja; la base imponible mínima debe aplicarse incluso cuando no se plantea una cuestión de evasión fiscal. La autorización tácita del Consejo, de conformidad con el artículo 27, se basó exclusivamente en el objetivo consistente en evitar la evasión fiscal de la medida propuesta por Alemania, tal como le fue comunicada a la Comisión en el escrito de 12 de mayo de 1978. Su pretendida función como medida de simplificación no fue comunicada a la Comisión en el marco del proceso de autorización.

ii) La segunda cuestión

15 El órgano jurisdiccional nacional se remite a la sentencia *Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam y Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij Puttershoek* (9) y señala que, cuando el Tratado no exige la publicación de las medidas, la no publicación de éstas - como la autorización otorgada por el Consejo en el presente caso- no puede afectar en modo alguno a la validez o eficacia de la medida. En cambio, no acogió la alegación del *Bundesfinanzministerium* (Ministerio Federal de Hacienda; en lo sucesivo, «Ministerio»), formulada en el procedimiento principal, según la cual una apreciación razonable de la declaración efectuada por el Gobierno alemán con ocasión de la presentación, en 1978, de su proyecto de ley constituye una publicación efectiva de su intención de establecer una excepción al artículo 11 de la Sexta Directiva. En su opinión, para que los sujetos pasivos puedan tener conocimiento de que se ha obtenido la autorización para establecer una excepción a la Sexta Directiva que les impide invocar la aplicación directa de otras disposiciones más favorables previstas en la misma, se requiere su publicación en «medios accesibles al público en general».

II. Observaciones

16 Presentaron observaciones escritas la República Federal de Alemania, la República Francesa y la Comisión. Presentaron observaciones orales el demandante, la República Federal de Alemania, la República Francesa, la Comisión y el Reino de los Países Bajos. La República Francesa limitó sus observaciones escritas y orales a la segunda cuestión. Habida cuenta de la coincidencia de las opiniones expresadas en las observaciones escritas relativas a la segunda cuestión, la República Federal de Alemania limitó sus observaciones orales a la primera cuestión. El demandante y la Comisión también centraron sus observaciones orales en la primera cuestión. El Reino de los Países Bajos, pese a expresar su especial interés por la segunda cuestión,

formuló algunas observaciones sobre la primera cuestión.

III. Análisis

La primera cuestión

17 Para empezar, procede aclarar la naturaleza de la excepción controvertida. Ni el Ministerio en el procedimiento principal ni el Gobierno alemán en sus observaciones ante este Tribunal negaron que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG fuese incompatible con la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva. Con arreglo a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios «a título gratuito» en los casos de «autoconsumo» a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 6 se gravan por su coste de prestación. La medida especial, al extender esta norma, al menos, a operaciones por las que se acuerda una contraprestación de mercado, es incompatible con la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva. En consecuencia, sólo puede aplicarse si ha sido objeto de una autorización válida de conformidad con el artículo 27.

18 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, fundamentalmente, si, de conformidad con el artículo 27 de la Sexta Directiva, la autorización otorgada por el Consejo puede ser aplicada por la República Federal de Alemania a casos en los que no existe prueba alguna de fraude o evasión fiscal. No obstante, puesto que la República Federal de Alemania alega en sus observaciones escritas, con carácter subsidiario con respecto a su pretensión principal -a saber, que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG, como medida para evitar la evasión fiscal, es conforme al artículo 27-, que la medida especial puede considerarse efectivamente como una medida de simplificación, examinaré en primer lugar dicha alegación.

i) La norma nacional como medida de simplificación

19 El Título XV de la Sexta Directiva tiene por objeto «Medidas de simplificación». En el apartado 1 del artículo 27 se contempla expresamente que las autorizaciones para establecer excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva pueden tener por objeto medidas consideradas necesarias o «[...] en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». (10) Además, la última frase del apartado 1 del artículo 27 contiene una disposición especial para las solicitudes relativas a medidas de simplificación que no se aplica a las medidas dirigidas contra la evasión fiscal, a saber, la exigencia de que las «medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final». Por tanto, está claro que el legislador comunitario pretendió establecer una distinción entre ambos tipos de medidas.

20 La importancia de esta distinción fue subrayada por el Abogado General en el asunto *Comisión/Bélgica*. (11) En consecuencia, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, los Estados miembros están obligados a identificar con precisión tanto el contenido como la naturaleza de las medidas especiales de inaplicación cuya autorización solicitan. En el asunto *Direct Cosmetics I*, (12) en el que el Reino Unido había adoptado una nueva medida nacional varios años después de haber obtenido una autorización del Consejo, con arreglo al artículo 27, para la medida a la que efectivamente se refería en su solicitud a la Comisión, el Tribunal de Justicia declaró que la notificación original había quedado privada de efecto tras la sustitución de la medida notificada por una nueva medida, «[...] salvo que se acredite que la nueva disposición puede considerarse materialmente idéntica a la disposición anterior». (13) Más recientemente, en el asunto *BP Soupergaz*, (14) la República Helénica pretendió invocar el artículo 27 en unas circunstancias en las que se había limitado a notificar a la Comisión el texto íntegro de un proyecto de ley. El Tribunal declaró que, en una notificación con arreglo al artículo 27, el Estado miembro solicitante no sólo debe remitir a la Comisión «de manera expresa al apartado 2 del artículo 27», sino que también debe informar a esta última, específicamente, de las medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva que se propone adoptar. (15)

21 En mi opinión, la obligación de los Estados miembros, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, de identificar claramente la naturaleza de las medidas especiales de inaplicación que se proponen adoptar entraña la necesidad de indicar los motivos que tienen para hacerlo. No puede esperarse razonablemente que la Comisión, el Consejo y los restantes Estados miembros evalúen dichas medidas en tan breve plazo si no conocen el objetivo que pretenden alcanzar. La necesidad de una interpretación estricta del artículo 27, en cuanto disposición que permite la autorización de excepciones a la Sexta Directiva, exige que un Estado miembro formule una nueva solicitud cada vez que percibe una nueva necesidad de introducir una excepción. El órgano jurisdiccional nacional constató que la República Federal de Alemania había recibido autorización del Consejo para aplicar medidas especiales destinadas a luchar contra la evasión del IVA. La opinión del órgano jurisdiccional nacional, según la cual la República Federal de Alemania no puede intentar ahora reformular el fundamento de su notificación de 1978, sosteniendo que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG puede cumplir, además, los fines propios de una medida de simplificación en las operaciones entre personas vinculadas, es manifiestamente correcta. (16)

ii) La norma nacional como una medida contra el fraude o la evasión fiscales

a) Introducción y observaciones

22 El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que las excepciones a las disposiciones generales de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente. Como el Tribunal ha declarado en gran número de ocasiones, puesto que los apartados 1 a 4 del artículo 27 contemplan la posibilidad de autorizar excepciones nacionales concretas a la Sexta Directiva, dichas disposiciones deben interpretarse de manera estricta. (17) Por lo que respecta al alcance de las medidas autorizadas para evitar fraudes o evasiones fiscales, la Comisión se remite, acertadamente, al principio enunciado por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Comisión/Bélgica*, a saber, que dichas medidas «deben ser capaces de evitar fraudes o evasiones fiscales, si bien, en principio, sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Sexta Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad». (18) Además, la Comisión alega que, cuando se paga una contraprestación a precios de mercado, no puede existir ninguna justificación para permitir una excepción a la regla general de determinación de la base imponible establecida en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, que se refiere a «la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, [o] del destinatario de la prestación [...]». En la vista, la Comisión se refirió, manifestando su aprobación, a la práctica actual del Consejo, consistente en comprobar

que las medidas especiales adoptadas con arreglo al artículo 27 se limitan al mínimo estrictamente necesario para alcanzar su objetivo. (19) El demandante hizo hincapié en la potencial arbitrariedad de la determinación de la base imponible basada en los costes cuando, en el sector de la construcción, dichos costes suelen estar inflados. En el presente asunto, el demandante construyó el edificio de apartamentos a sus propias expensas, pero resulta que el alquiler de mercado es inferior al que se derivaría de una estimación basada en dichos costes.

23 La República Federal de Alemania niega que su medida especial sea desproporcionada. Sostiene que es razonable exigir a los prestadores de servicios, con carácter general, que perciban una contraprestación al menos equivalente a los costes en que han incurrido en relación con la prestación de los servicios de que se trate en cada caso. Afirma que los casos en que la cuantía de la contraprestación que normalmente puede obtenerse en el mercado no cubre esos costes mínimos son muy raros, alegando que el resultado de aplicar el apartado 5 del artículo 10 de la UStG a dichos casos respeta el principio de proporcionalidad; de acuerdo con sus observaciones, todas las normas legales deben ser objetivas y, por tanto, es lícito diseñar una medida destinada a evitar la evasión del IVA teniendo en cuenta las circunstancias fácticas que normalmente imperan en los casos de fraude en el IVA. Aludiendo al apartado 30 de la sentencia Comisión/Bélgica, (20) la República Federal de Alemania sostiene que las medidas contra el fraude pueden suponer, en caso necesario, de conformidad con el artículo 27 de la Sexta Directiva, la aplicación de elementos de estimación objetiva. Compara la escasa frecuencia relativa de los casos en que la aplicación del apartado 5 del artículo 10 de la UStG puede dar lugar a la imputación de una base imponible superior a la contraprestación habitual en el mercado con el carácter general de las medidas belgas que fueron declaradas desproporcionadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Bélgica; (21) en aquel caso, se presuponía que el precio de catálogo vigente de un automóvil nuevo, notificado a las autoridades competentes, constituía la contraprestación recibida por el vendedor de automóviles, sin tener en cuenta los numerosos descuentos y otras rebajas en el precio habituales en la práctica. Además, la República Federal de Alemania señala que la medida especial imputa una base imponible cuya aplicación está expresamente contemplada en la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva. Puesto que tales casos son comparables a las operaciones a título oneroso entre personas vinculadas, la medida especial, aunque basada en una excepción, adopta el mismo enfoque que la propia Directiva.

24 El Reino de los Países Bajos sostuvo que un órgano jurisdiccional nacional no puede cuestionar el carácter proporcionado de una autorización otorgada por el Consejo con arreglo a los apartados 1 a 4 del artículo 27, ya que, de lo contrario, la validez de la Decisión del Consejo por la que se aprueba la medida quedaría, en la práctica, sometida al control del órgano jurisdiccional nacional. El agente del Reino de los Países Bajos afirmó que la compatibilidad de la Decisión con el principio de proporcionalidad sólo puede plantearse si también se cuestiona expresamente su validez.

b) Definición de postura

25 La letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva impone a los Estados miembros una obligación clara e incondicional por lo que respecta a la determinación de la base imponible de una operación. Este Tribunal ya ha declarado que «las disposiciones del apartado 1 de la parte A del artículo 11 [...] confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional». (22) Un Estado miembro que invoque una excepción autorizada por el Consejo con arreglo al artículo 27 para luchar contra la evasión o el fraude en el IVA, en virtud de la cual pueda aplicar una base imponible distinta de la establecida en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, debe justificar el alcance y la aplicación de las medidas adoptadas. En la medida en que no sean estrictamente necesarias para alcanzar dicho objetivo, no podrán aplicarse en perjuicio de los contribuyentes. (23)

26 No puedo aceptar la objeción del Reino de los Países Bajos según la cual la primera cuestión sometida por el órgano jurisdiccional nacional cuestiona la validez de la autorización del Consejo. El órgano jurisdiccional nacional resolvió preguntar si dicha Decisión ampara la aplicación de las medidas alemanas en casos en los que no existe evasión fiscal y se ha convenido una contraprestación a precios de mercado. El Tribunal de Justicia debe facilitar al órgano jurisdiccional nacional los criterios para decidir si la excepción invocada por el Gobierno alemán en defensa de la aplicabilidad de las medidas especiales a las circunstancias del litigio principal, que de lo contrario infringirían claramente la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, está autorizada en concepto de excepción concedida en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva. En consecuencia, la cuestión de Derecho comunitario que se plantea al Tribunal de Justicia para su resolución tiene por objeto el alcance, y no la validez, de la excepción autorizada por el Consejo.

27 El mero hecho de que la aplicación de medidas nacionales pueda justificarse, con carácter general, por el interés en evitar que las operaciones entre personas vinculadas den lugar a un consumo final no gravado por el impuesto no sería suficiente, por sí solo, para justificar su aplicación en circunstancias en que se ha convenido una contraprestación plenamente conforme con los precios de mercado. A este respecto, es importante tener presente una serie de observaciones formuladas por el órgano jurisdiccional nacional. En primer lugar, señala que casos como el presente, en que el alquiler no alcanza para cubrir los costes, aun cuando «tal vez no sean tan frecuentes ni sus consecuencias financieras tan gravosas como para constituir una distorsión de la competencia [...] tampoco se reducen, desde luego, a un pequeño número de casos excepcionales que puedan desdeñarse». Esta opinión del órgano jurisdiccional nacional debe anteponerse a la afirmación contraria de la República Federal de Alemania, cuyo agente admitió en la vista, en todo caso, que la probabilidad de que se produzcan casos de este tipo es mayor cuando se trata del alquiler de bienes inmuebles. Además, el principio de proporcionalidad que rige la aplicación, por parte de los Estados miembros, de las medidas contra la evasión fiscal adoptadas al amparo de autorizaciones del Consejo otorgadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 exige que se limiten a aquellos casos en que sean expresamente necesarias. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional nacional señala que «el Impuesto sobre el Volumen de Negocios que recae sobre la diferencia entre la base imponible mínima y la contraprestación convenida no puede repercutirse al prestatario de los servicios». Tal vez pudiera justificarse este hecho, de manera superficial, señalando que el prestador de los servicios, que debe pagar el IVA sobre el importe más elevado imputado a la contraprestación, podrá deducir el IVA soportado en una cuantía equivalente, de manera que no sufrirá pérdida alguna. Sin embargo, esto parece ser contrario al principio de neutralidad del sistema del IVA. En su reciente sentencia en el asunto *Elida Gibbs*, (24) el Tribunal declaró que: «El principio básico consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. Por consiguiente, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor.»

Además, en los casos normales de ventas a pérdida no se plantea gravar la operación, imputando un precio de venta artificialmente superior con objeto de igualar el impuesto repercutido con el impuesto soportado. En tercer lugar, y más importante aún, el órgano jurisdiccional nacional considera que la imputación de la base imponible mínima es desproporcionada cuando la contraprestación se corresponde con los precios de mercado y no existe evasión fiscal. Observa, en términos con los que concuerdo, que nada impedía que, en la medida especial de inaplicación, se utilizara el valor de mercado como base imponible. En resumen, estima que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG excede del objetivo perseguido por la excepción.

28 Me adhiero a la opinión del órgano jurisdiccional nacional. No es necesario cuestionar la validez de la excepción. Hubiera sido muy fácil prever casos como el presente, en que la contraprestación recibida por los servicios se corresponde con los precios de mercado. En la medida en que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG no contiene dicha disposición, excede de su objetivo declarado y es incompatible con la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva.

La segunda cuestión

i) Introducción

29 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si la no publicación de una excepción a nivel comunitario y nacional puede afectar a la validez o eficacia de una excepción válidamente autorizada por el Consejo con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva. En contra de las opiniones del órgano jurisdiccional nacional y del demandante, la República Francesa, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la Comisión están

unánimemente de acuerdo en que ni la validez ni la aplicabilidad de una excepción de este tipo depende de publicación o notificación alguna, que, a su juicio, no resulta exigible con arreglo a ninguna disposición o principio de Derecho comunitario. Está claro que, en la medida en que, potencialmente, plantea la cuestión general de la eficacia de las decisiones no publicadas de las Instituciones comunitarias frente a terceros distintos de sus destinatarios, esta cuestión merecería ser examinada en una Sesión Plenaria del Tribunal de Justicia. Ahora bien, habida cuenta de que, si se adhiere a mi propuesta con respecto a la primera cuestión, es posible que el Tribunal declare improcedente responder a la segunda pregunta, sólo con algunas reservas me siento obligado, en el marco de la presente petición de decisión prejudicial, a examinar la segunda cuestión. No obstante, procede destacar la especificidad de dicha cuestión: tal como ha sido formulada por el órgano jurisdiccional nacional, se refiere únicamente al derecho de los Estados miembros a invocar «medidas especiales de inaplicación, en el sentido del artículo 27» en caso de no publicación de la correspondiente Decisión del Consejo ni en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas ni en el del Estado miembro destinatario. En consecuencia, los comentarios que figuran a continuación deben entenderse exclusivamente referidos a esa cuestión concreta.

ii) Definición de postura

30 El artículo 191 del Tratado exige que determinados actos comunitarios sean publicados en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. En la medida en que es pertinente en el presente asunto, en dicho artículo se dispone lo siguiente:

«2. Los reglamentos del Consejo y de la Comisión, así como las directivas de estas instituciones que tengan como destinatarios a todos los Estados miembros se publicarán en el Diario Oficial de la Comunidad. Entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación.

3. Las demás directivas, así como las decisiones, se notificarán a sus destinatarios y surtirán efecto a partir de tal notificación.»

La decisión tácita del Consejo por la que se autoriza una excepción con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva es una «decisión» a efectos del apartado 3 del artículo 191, cuya publicación no es necesaria. (25) De hecho, como afirmó la República Francesa, puesto que entra en vigor en el momento de su notificación (en casos como éste, al Estado miembro solicitante), su validez no puede estar supeditada al cumplimiento de obligación alguna -ni siquiera tácita- de publicación en el Diario Oficial. Esta interpretación fue confirmada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam*. (26) Subrayando que, pese a ser deseable que las decisiones por las que se establecen excepciones -en aquel asunto decisiones adoptadas por la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 226 del Tratado- «no queden sin publicidad», el Tribunal observó que «en el caso de las decisiones, el artículo 191 sólo impone su notificación a sus destinatarios». (27)

31 La República Francesa y la República Federal de Alemania señalan que la práctica de publicar las Decisiones del Consejo adoptadas con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva en la sección de la Serie «L» del Diario Oficial titulada «Actos cuya publicación no es una condición para su aplicabilidad» no se inició hasta los años ochenta y que, de aceptar la alegación formulada por el demandante a este respecto, muchas de las decisiones anteriores del Consejo no publicadas quedarían sin efecto. Además, resultaría extraño que el Derecho comunitario impusiera al Consejo la obligación de publicar una decisión por la que se autoriza una excepción a una directiva que, a su vez, sólo fue publicada a título informativo.

32 Tampoco el artículo 27 de la Sexta Directiva impone, según su tenor literal, ninguna obligación de publicación de las autorizaciones otorgadas con arreglo a la misma. La República Francesa atribuye particular trascendencia a la afirmación realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *BP Soupergaz*, según la cual «[...] las excepciones a la Directiva sólo serán conformes

con el Derecho comunitario cuando, por una parte, se limiten al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 y, por otra parte, hayan sido objeto de una notificación a la Comisión y de una autorización del Consejo, expresa o implícita [léase: tácita], obtenida en las condiciones que precisan los apartados 1 a 4 del mismo artículo». (28) Aunque en aquel asunto no se solicitó al Tribunal que se pronunciara sobre esta cuestión, el tenor de este pasaje constituye una declaración implícita concluyente en el sentido de que el Derecho comunitario no impone una obligación de publicación. Estoy de acuerdo con la opinión del órgano jurisdiccional nacional, según la cual la no publicación del acto de autorización en el Diario Oficial no afecta a su validez.

33 No obstante, mediante la segunda cuestión se pregunta también si la eficacia, a nivel nacional, de una autorización válidamente otorgada por el Consejo puede verse afectada por su no publicación en el diario oficial del Estado miembro destinatario. El órgano jurisdiccional nacional observa que, en sus observaciones en el asunto Boesenberg, (29) la Comisión expresó su opinión según la cual, en caso de no publicación del procedimiento de autorización relativo al apartado 5 del artículo 10 de la UStG, la medida especial alemana no podía aplicarse en perjuicio de los contribuyentes, los cuales, además, tenían derecho a invocar las disposiciones directamente aplicables más favorables de la Sexta Directiva. En sus observaciones ante este Tribunal de Justicia, la República Federal de Alemania defiende las tesis formuladas por el Ministerio en el procedimiento principal. Se basa en la declaración expresa, contenida en la exposición de motivos adjunta al proyecto de ley de 15 de marzo de 1978, según la cual se pretendía que la disposición que posteriormente se convertiría en el apartado 5 del artículo 10 fuera objeto de una excepción con arreglo al artículo 27 de la Directiva. Según la República Federal de Alemania, dicha declaración dio a conocer a los contribuyentes que el Gobierno alemán había obtenido ya o estaba a punto de obtener la necesaria autorización del Consejo. Naturalmente, cualquier contribuyente era libre de impugnar la compatibilidad con la Sexta Directiva de cualquier autorización finalmente otorgada. En ese caso, el órgano jurisdiccional nacional podía instar a las autoridades alemanas, de conformidad con el artículo 35 de la Grundgesetz (Constitución alemana), a proporcionarle toda la información pertinente con respecto a la autorización.

34 En mi opinión, la cuestión que debe plantearse es si la no publicación de la excepción menoscaba la seguridad jurídica o la eficacia del control jurisdiccional que debe amparar a un contribuyente que desee impugnar su aplicación. Así, por ejemplo, en la sentencia Gondrand y Garancini, este Tribunal declaró que «el principio de seguridad jurídica exige que las normas que imponen cargas al contribuyente sean claras y precisas, para que éste pueda conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y actuar en consecuencia». (30) Además, en la sentencia Heylens y otros, (31) el Tribunal definió el derecho a un recurso jurisdiccional efectivo contra las decisiones contrarias al ejercicio de los derechos individuales conferidos por el Derecho comunitario (en aquel caso, el artículo 48 del Tratado) en términos de permitir a los particulares interesados defender su «derecho en las mejores condiciones posibles y [que] se les reconozca la facultad de decidir, con pleno conocimiento de causa, si es útil para ellos recurrir al órgano jurisdiccional». (32) No considero que la no publicación a nivel nacional de una Decisión del Consejo como la controvertida en el presente asunto reduzca, salvo tal vez de manera meramente formal, ni la seguridad jurídica ni la eficacia del control administrativo o jurisdiccional que ampara a los contribuyentes perjudicados por dicha Decisión.

35 En casos como el del demandante, el contribuyente tiene acceso, por tratarse de textos legales de dominio público, en primer lugar, al texto de la Sexta Directiva, que le informa expresamente de que, con arreglo al artículo 27, el Consejo puede autorizar tácitamente excepciones a la misma y, en segundo lugar, a los textos de Derecho nacional que (en el presente caso) incorporaron al Derecho interno, simultáneamente, la Directiva y la excepción a la misma impugnada que se le opone. Así pues, todo indica que tiene derecho a un recurso jurisdiccional efectivo, ya que puede exigir al Estado miembro de que se trate, mediante una simple reclamación presentada incluso en una primera fase administrativa, que justifique las

discrepancias existentes entre los términos de sus medidas nacionales de aplicación de la Sexta Directiva y la propia Directiva. Además, a no ser que el Estado miembro pueda acreditar la existencia de una excepción válida, el contribuyente tiene derecho a invocar directamente las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva. Por tanto, es el Estado miembro el que soporta la carga de la prueba y el que, en caso necesario, debe aportar al órgano jurisdiccional nacional la prueba de que cumple las exigencias del artículo 27, tal como fueron explicadas por este Tribunal en la sentencia BP Soupergaz (véase el punto 32 supra). En procedimientos de este tipo, además de cualesquiera derechos conferidos por el Derecho nacional, el Derecho comunitario exige, evidentemente, que se le otorguen al contribuyente todas las oportunidades razonables para impugnar y cuestionar dicho cumplimiento. Hay que suponer que el órgano jurisdiccional nacional le otorgará, de acuerdo con las normas de procedimiento nacionales, acceso a toda la información necesaria, plazos razonables y la asistencia judicial que corresponda en materia de costas judiciales, para garantizar, en definitiva, un procedimiento equitativo. (33) No obstante, no veo de qué modo la no publicación de la excepción podría afectar, en sí misma, al Derecho de invocarla de un Estado miembro. En particular, cuando la excepción autorizada limita el ámbito de aplicación de una Directiva a la que el Estado miembro de que se trata adaptó su Derecho interno, con arreglo al artículo 189 del Tratado, en los plazos y la forma establecidos, y que contempla expresamente la posibilidad de autorizar tales excepciones.

IV. Conclusión

36 En consecuencia, soy de la opinión de que procede responder del siguiente modo a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional:

«Una autorización otorgada por el Consejo a un Estado miembro con arreglo al artículo 27 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, para establecer medidas especiales a fin de evitar la evasión del IVA no ampara medidas nacionales según las cuales, en el caso de prestaciones a título oneroso entre personas vinculadas, deben imputarse a la base imponible mínima los gastos en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva 77/388, ni siquiera cuando la contraprestación convenida sea la normal en el mercado pero menor que la base imponible mínima.»

En el caso de que el Tribunal no acepte mi propuesta relativa a la respuesta que debe darse a la primera cuestión, en mi opinión procede responder a la segunda cuestión del siguiente modo:

«Un Estado miembro puede oponer a un sujeto pasivo medidas nacionales adoptadas al amparo de una autorización tácita del Consejo para establecer excepciones adoptada con arreglo al apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 77/388, siempre que cumplan los requisitos tanto materiales como de procedimiento para su validez con arreglo a los apartados 1 a 4 del artículo 27 de la Directiva 77/388, pese al hecho de que, en primer lugar, la Decisión del Consejo por la que se autorizan las medidas no haya sido publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas y a que, en segundo lugar, el procedimiento de autorización, en el sentido de los apartados 2 a 4 del artículo 27 de la Directiva 77/388 -una vez ejecutada ésta- no haya sido publicado en los diarios oficiales del Estado miembro.»

(1) - Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

(2) - BGBl. I, p. 1953.

(3) - No obstante, el Impuesto sobre el Volumen de Negocios no forma parte de la base imponible.

(4) - Véase BRDrucks 145/78, 38.

(5) - BTDrucks, 8/1779.

(6) - Puesto que el apartado 4 del artículo 27 establece un plazo de dos meses, dicho plazo debía considerarse vencido, según alega la República Federal de Alemania en sus observaciones escritas, el 13 de agosto de 1978.

(7) - En sus observaciones escritas, la República Federal de Alemania informó al Tribunal de Justicia de que el apartado 5 del artículo 10 de la UStG entró en vigor el 1 de enero de 1980. El Tribunal ha sido informado de que el texto de dicha disposición no sufrió modificación alguna durante el proceso legislativo nacional.

(8) - En relación con este principio, cita las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs* (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937; en lo sucesivo, «*Direct Cosmetics II*»); de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics* (5/84, Rec. p. 617; en lo sucesivo, «*Direct Cosmetics I*»), y de 10 de abril de 1984, *Comisión/Bélgica* (324/82, Rec. p. 1861).

(9) - Sentencia de 18 de febrero de 1964 (asuntos acumulados 73/63 y 74/63, Rec. p. 1).

(10) - El subrayado es mío.

(11) - Citado en la nota 8 supra; véase, en particular, el apartado 24 de la sentencia y el punto 3 de las conclusiones del Abogado General Sr. VerLoren van Themaat.

(12) - Citado en la nota 8 supra.

(13) - Procede señalar que, en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia, *Direct Cosmetics I*, antes citada (Rec. p. 627), el Abogado General Sr. VerLoren van Themaat comparó la sustitución por parte de un Estado miembro de una medida notificada (y aprobada) con arreglo al artículo 27 con una situación en la que una medida de este tipo «resulta tener, a posteriori, un contenido diferente del comunicado por el Estado miembro interesado en su notificación, siendo sustituida posteriormente por una medida formulada de modo diferente».

(14) - Sentencia de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, Rec. p. I-1883).

(15) - *Ibidem*, apartado 23 de la sentencia. La lógica de estas exigencias la explica el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones. Refiriéndose a la brevedad de los plazos que se aplican en el procedimiento con arreglo al artículo 27 para la aprobación tácita de las medidas y la necesidad de verificar la proporcionalidad de dichas medidas, señala que: «Por lo tanto, es esencial que los Estados miembros y, en particular, la Comisión tengan una oportunidad real de examinar las medidas propuestas a fin de verificar si se cumplen dichos objetivos. Teniendo en cuenta los límites temporales impuestos por el artículo 27, ello sólo es posible si se hace una mención específica de las medidas propuestas»; véase el punto 36 de las conclusiones.

(16) - En efecto, en sus conclusiones en el asunto *Comisión/Bélgica*, el Abogado General Sr. VerLoren van Themaat, refiriéndose a la práctica jurídica de la Comisión y el Consejo por lo que respecta a la aplicación del apartado 1 del artículo 27, observó que: «En efecto, del Anexo IV de la réplica de la Comisión se desprende que, al menos en una ocasión, el Consejo y la Comisión aceptaron la fijación de una base imponible mínima para impedir el fraude fiscal (apartado 5 del

artículo 10 de la Ley alemana sobre el Impuesto sobre el Volumen de Negocios)» (el subrayado es mío). Para poder aceptar dicha base como una medida de simplificación, el Consejo tendría que examinar si la propuesta respeta el requisito establecido en la última frase del apartado 1 del artículo 27. No puede suponerse que una medida notificada como una medida para evitar la evasión fiscal permite proceder a dicho examen o conduce al mismo.

(17) - Véanse, por ejemplo, en relación con las excepciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (C-348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, y la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rec. p. 2341), apartado 19.

(18) - Apartado 29 de la sentencia.

(19) - El Agente de la Comisión se refirió a una reciente Decisión por la cual el Consejo autorizó al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 y a utilizar el valor normal de mercado como base imponible de la constitución de determinados derechos reales, con dos condiciones, la primera de las cuales refleja claramente la preocupación del Consejo por asegurar el respeto del principio de proporcionalidad en las medidas neerlandesas de que se trata. La Decisión establece (primer guión del artículo 1) que la base imponible fijada con arreglo a lo establecido en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 sea «anormalmente baja en relación con el precio que podrían acordar por el bien considerado, en condiciones de libre competencia, partes independientes»; véase la Decisión 96/432/CE del Consejo, de 8 de julio de 1996, por la que se autoriza al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE (DO L 179, p. 51).

(20) - Citada en la nota 8 supra.

(21) - *Ibidem*, véanse los apartados 2 a 7 de la sentencia, en los que se describen detalladamente las medidas belgas de que se trata.

(22) - Véase la sentencia *BP Soupergaz*, citada en la nota 14 supra, apartado 36.

(23) - Véase la sentencia *Comisión/Bélgica*, citada en la nota 8 supra, apartado 29.

(24) - Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 19.

(25) - En la época de autos, se trataba del apartado 2 del artículo 191 del Tratado CEE. De hecho, como observó acertadamente la República Francesa, con arreglo a dicho apartado, aplicable en el momento de adoptarse la Sexta Directiva, la publicación de dicha Directiva en el Diario Oficial se hizo a título meramente informativo. Sólo la nueva versión del apartado 2 del artículo 191 del Tratado CE, tal como fue modificado por el punto 63 del artículo G del Tratado de la Unión Europea, exige la publicación de las Directivas del Consejo y de la Comisión que tengan como destinatarios a todos los Estados miembros.

(26) - Citada en la nota 9 supra.

(27) - Rec. 1964, p. 7.

(28) - Véase el apartado 22.

(29) - *Asunto Finanzamt Mainz/Boesenberg* (C-340/92). Aquel asunto prejudicial también tenía por objeto el apartado 5 del artículo 10 de la UStG, pero fue sobreseído mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1993.

(30) - Sentencia de 9 de julio de 1981 (169/89, Rec. p. 1931), apartado 17.

(31) - Sentencia de 15 de octubre de 1987 (222/86, Rec. p. 4097).

(32) - *Ibidem*, apartado 15.

(33) - Véase, por ejemplo, por lo que respecta al Derecho irlandés, *State (Healy)/Donoghue* [1976] IR 325.