



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 22 de abril de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2008/7/CE — Artículo 2, apartado 1, letras b) y c) — Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales — Sujeción al impuesto sobre las aportaciones — Aportaciones de capital a una sociedad comanditaria por acciones — Calificación de tal sociedad como sociedad de capital»

En el asunto C-357/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polonia), mediante resolución de 12 de abril de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de junio de 2013, en el procedimiento entre

Drukarnia Multipress sp. z o.o.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça (Ponente) y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de octubre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Drukarnia Multipress sp. z o.o., por los Sres. K.F. Turzyński y M. Kolibski, doradcy podatkowi;
- en nombre del Minister Finansów, por la Sra. A. Ćwik-Bury, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. K. Herrmann y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: polaco.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de diciembre de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartados 1, letras b) y c), y 2, y del artículo 9 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 46, p. 11).
- 2 Dicha petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre Drukarnia Multipress sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Drukarnia») y el Minister Finansów (Ministro de Finanzas; en lo sucesivo, «Ministro») relativo a la sujeción al denominado «impuesto sobre negocios jurídicos de Derecho civil» de determinadas operaciones de reestructuración efectuadas por una sociedad comanditaria por acciones (en lo sucesivo, «SCA») de Derecho polaco.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Conforme a su artículo 16, la Directiva 2008/7 derogó y sustituyó, con efectos a partir del 1 de enero de 2009, la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129).
- 4 Los considerandos 2 a 6 de la Directiva 2008/7 son del siguiente tenor:
 - «(2) Los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto sobre las aportaciones (impuesto al que están sometidas las aportaciones a sociedades), el impuesto de timbre sobre valores y el impuesto sobre las operaciones de reestructuración, con independencia de que dichas operaciones comporten un incremento del capital social, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales. Lo mismo cabe decir en relación con otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre valores.
 - (3) En consecuencia, redundaría en beneficio del mercado interior armonizar la legislación en materia de impuestos indirectos sobre la concentración de capitales, a fin de eliminar, en lo posible, los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales.
 - (4) Los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas. Estos efectos son particularmente negativos en la coyuntura actual, que exige imperativamente que se dé prioridad al relanzamiento de las inversiones.
 - (5) La mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones.
 - (6) Las pérdidas de ingresos que resultarían de la aplicación inmediata de tal medida parecen, no obstante, inaceptables para los Estados miembros que actualmente aplican el impuesto sobre las aportaciones. Dichos Estados miembros deben, por consiguiente, tener la posibilidad de continuar

sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas, entendiéndose que el tipo impositivo aplicado debe ser único en el interior de un mismo Estado miembro. Una vez que un Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la presente Directiva, no debe poder volver a imponer dicho gravamen.»

5 El artículo 2 de la Directiva 2008/7, titulado «Sociedad de capital», establece lo siguiente:

«1. A los efectos de la presente Directiva se entenderá por sociedad de capital:

- a) toda sociedad que adopte una de las formas enumeradas en el anexo I;
- b) toda sociedad, asociación o persona jurídica cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa;
- c) toda sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir, sin previa autorización, sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona jurídica por el importe de su participación.

2. A los efectos de la presente Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos.»

6 El artículo 4 de dicha Directiva, titulado «Operaciones de reestructuración», dispone en su apartado 1, letra b):

«A efectos de la presente Directiva, no tendrán la consideración de aportaciones de capital las siguientes “operaciones de reestructuración”:

[...]

- b) la adquisición, por una sociedad de capital en vías de constitución o ya existente, de participaciones que representen la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad de capital, siempre que la contrapartida de las participaciones adquiridas consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la primera de dichas sociedades. En caso de que la mayoría de los derechos de voto se alcance mediante dos o más operaciones, sólo se considerarán operaciones de reestructuración la operación por la que se alcance la mayoría de los derechos de voto y las operaciones subsiguientes.»

7 El artículo 5 de la misma Directiva, titulado «Operaciones no sujetas a impuestos indirectos», establece en su apartado 1, letra e):

«Los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a lo siguiente:

[...]

- e) operaciones de reestructuración a que se refiere el artículo 4.»

8 A tenor del artículo 9 de la Directiva 2008/7, titulado «Exclusión de determinadas entidades del ámbito de aplicación»:

«A efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, los Estados miembros podrán optar por no considerar sociedades de capital las entidades a que se refiere el artículo 2, apartado 2.»

- 9 El artículo 12 de dicha Directiva, titulado «Exclusión de la base imponible del impuesto sobre las aportaciones», dispone en su apartado 2, párrafo primero:

«Los Estados miembros podrán excluir de la base imponible del impuesto sobre las aportaciones el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones de una sociedad de capital, así como la cuota-parte de dicho socio en el patrimonio social.»

- 10 El anexo I de la misma directiva contiene una lista titulada «Lista de sociedades contempladas en el artículo 2, apartado 1, letra a)», en la que, en el punto 21, figuran las sociedades anónimas («spółka akcyjna») y las sociedades de responsabilidad limitada («spółka z ograniczoną odpowiedzialnością») de Derecho polaco.

Derecho polaco

- 11 El artículo 1 de la Ley del impuesto sobre los negocios jurídicos de Derecho civil (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), de 9 de septiembre de 2000, en su versión aplicable al litigio principal (Dz. U de 2010, n° 101, posición 649; en lo sucesivo, «Ley PCC»), dispone:

«1. Estarán sujetos al impuesto:

- 1) los siguientes negocios jurídicos civiles:

[...]

- k) los contratos de sociedad;

- 2) Las modificaciones introducidas en los contratos citados en el apartado 1, cuando den lugar a un incremento de la base imponible del impuesto que grava los negocios jurídicos civiles [...]

[...]

3. En el caso de un contrato de sociedad, se entenderá por modificación del contrato:

- 1) en las sociedades personalistas, las aportaciones o el incremento de las aportaciones cuyo valor implique la ampliación del patrimonio de la sociedad o de su capital social, los préstamos de los socios a la sociedad, los desembolsos complementarios y la cesión a título gratuito de bienes o derechos patrimoniales por un socio a la sociedad;

[...]»

- 12 El artículo 1a, apartado 1, de la Ley PCC establece lo siguiente:

«A los efectos de la presente Ley se entenderá por:

- 1) sociedad personalista: [...] una sociedad comanditaria por acciones [“spółka komandytowo-akcyjna”]»

- 13 A tenor del artículo 2, apartado 6, letra c), de la Ley PCC:

«No están sujetos al impuesto:

[...]

6) los contratos de sociedad y sus modificaciones resultantes de:

[...]

c) aportar a una sociedad de capital, a cambio de participaciones o acciones de ésta:

- una empresa explotada por una sociedad de capital o un establecimiento de dicha empresa;
- participaciones o acciones de otra sociedad de capital que den lugar a una mayoría de los derechos de voto en ésta, o de nuevas participaciones o acciones si la sociedad a la que éstas se aportan ya tiene la mayoría de los derechos de voto.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 A fin de transformarse en SCA y ampliar seguidamente su capital social por medio de una aportación no dineraria consistente en acciones de otra SCA, acciones de una sociedad anónima y participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada, el 21 de agosto de 2012 Drukarnia solicitó al Ministro un dictamen sobre la interpretación de la Ley PCC.
- 15 Drukarnia alegó que una SCA era una sociedad de capital a efectos del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/7. Por consiguiente, en virtud de la aplicación conjunta de los artículos 4, apartado 1, letra b), y 5, apartado 1, letra e), de esta Directiva, dichas operaciones de reestructuración no pueden estar sujetas al impuesto sobre los negocios jurídicos de Derecho civil.
- 16 Mediante dictámenes de 20 de noviembre de 2012, el Ministro consideró que la postura de Drukarnia era incorrecta y que una SCA no constituía una «sociedad de capital» en el sentido de dicha Directiva.
- 17 El Ministro indicó a este respecto que el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7 no permitía calificar de sociedad de capital a una sociedad en la que únicamente una parte de las participaciones y de los miembros cumple los requisitos previstos en esta disposición. Así, los Estados miembros que quisieron incluir las SCA en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/7 se aseguraron de que esta categoría de sociedades figurase en la lista del anexo I de esta Directiva. La República de Polonia eligió no inscribir las SCA en la lista de este anexo I, principalmente por el carácter personalista dominante de éstas, y prefirió ejercer la opción prevista en el artículo 9 de la Directiva 2008/7, dado que la Ley PCC consideraba que las SCA eran sociedades personalistas. Por lo tanto, según el Ministro, una SCA tampoco puede considerarse una sociedad de capital en virtud del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2008/7, de manera que los artículos 4, apartado 1, letra b), y 5, apartado 1, letra e), de esta Directiva no son aplicables al litigio principal.
- 18 Drukarnia presentó ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal de lo contencioso-administrativo regional de Cracovia) un recurso de anulación contra los dictámenes del Ministro de 20 de noviembre de 2012, basado en que éstos infringían, en particular, el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva. El Ministro mantuvo su argumentación y solicitó la desestimación del recurso.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente precisa que, en virtud del Derecho mercantil polaco, la SCA es una sociedad personalista que tiene por objeto desarrollar una actividad bajo su propia razón social y que tiene a la vez elementos característicos de una sociedad personalista y elementos propios de una sociedad de capital. En particular, en una SCA al menos uno de los socios, el denominado socio «colectivo», responde ilimitadamente a título personal de las deudas de la sociedad frente a los acreedores y al menos uno de los socios no responde de los compromisos de la sociedad. El capital de la SCA está compuesto por las acciones de estos últimos y por las aportaciones de los colectivos.

Mientras que las aportaciones de los socios colectivos no pueden ser objeto de negociación en bolsa, las acciones de una SCA pueden serlo según las mismas reglas que se aplican al capital de las sociedades anónimas. Además, la cesión por un socio colectivo de sus derechos y obligaciones está en principio supeditada al acuerdo de los demás socios, mientras que las acciones de una SCA son transferibles, aunque la transmisión de acciones nominativas, sin embargo, puede estar limitada, al igual que ocurre con las acciones nominativas de las sociedades anónimas.

20 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7 en el sentido de que debe considerarse que una [SCA] es una sociedad de capital cuando de la naturaleza jurídica de dicha sociedad se desprende que sólo una parte del capital y de los socios pueden cumplir los requisitos previstos en el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 9 de la Directiva 2008/7 en el sentido de que, al conceder a los Estados miembros la facultad de no considerar sociedades de capital las entidades a que se refiere el artículo 2, apartado 2, de la Directiva, deja a la libre decisión de los Estados miembros el sometimiento [al impuesto sobre las aportaciones de estas entidades]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 21 A título preliminar, es preciso señalar que, en la medida en que las disposiciones del artículo 2 de la Directiva 2008/7, en relación con el anexo I de esta Directiva, y del artículo 9 de dicha Directiva reproducen en esencia, el contenido del artículo 3 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 2006/98, la interpretación del Tribunal de Justicia de este artículo 3 es igualmente válida para estas disposiciones.
- 22 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, no sólo debe tenerse en cuenta su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte, así como, en su caso, la génesis de esta normativa (véanse, en este sentido, las sentencias Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo, C-583/11 P, EU:C:2013:625, apartado 50; Koushkaki, C-84/12, EU:C:2013:862, apartado 34, y Bouman, C-114/13, EU:C:2015:81, apartado 31).
- 23 En el presente asunto, en primer lugar, procede examinar el contexto en el que se inscribe el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7. Del artículo 2, apartado 1, de esta Directiva se deduce una definición amplia del concepto de «sociedad de capital», definición no ligada a una forma social específica (véase, en este sentido, la sentencia Amro Aandelen Fonds, 112/86, EU:C:1987:488, apartado 8).
- 24 Por una parte, el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/7, en relación con el anexo I de esta Directiva, se remite a determinadas categorías de sociedades de capital de Derecho nacional de los distintos Estados miembros. Por otra parte, el concepto de «sociedad de capital» incluye cualquier sociedad, asociación o persona jurídica que cumpla los criterios establecidos en el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva, criterios utilizados habitualmente para caracterizar las sociedades de capital.

- 25 Por lo tanto, el hecho de que, en el litigio principal, la SCA no figure en el punto 21 del anexo I de la Directiva 2008/7 entre las sociedades de Derecho polaco que deben considerarse sociedades de capital conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de esta Directiva no obstaculiza el reconocimiento de su consideración de sociedad de capital cuando reúne las características que enuncia el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva.
- 26 Además, el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2008/7 asimila a las sociedades de capital cualquier otra sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos. El objetivo de esta disposición consiste en evitar que la elección de una determinada forma jurídica pueda dar lugar a que operaciones que son equivalentes desde un punto de vista económico reciban un tratamiento fiscal distinto, dado que dicha disposición permite así abarcar las entidades que, teniendo la misma función económica que las sociedades de capital propiamente dichas, es decir, la búsqueda del beneficio a través de la puesta en común de capitales en un patrimonio separado, no cumplan los criterios del concepto de «sociedades de capital», tal como se define en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Grecia, C-178/05, EU:C:2007:317, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 27 Mientras que el artículo 9 de la Directiva 2008/7 deja a los Estados miembros la facultad de no considerar sociedades de capital, a efectos de percepción del impuesto sobre las aportaciones, las entidades a que se refiere el artículo 2, apartado 2, de esta Directiva, no se prevé ninguna posibilidad de establecer excepciones con respecto a las entidades previstas en el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, que fija, de manera imperativa y uniforme para todos los Estados miembros, qué sociedades tienen la consideración de sociedades de capital a efectos de la misma Directiva (sentencia ING. AUER, C-251/06, EU:C:2007:658, apartado 21).
- 28 Por lo tanto, toda sociedad que responda a los criterios enunciados en el artículo 2, apartado 1, letras b) o c), de la Directiva 2008/7, independientemente de su consideración según el Derecho de cada Estado miembro, constituye una «sociedad de capital» a los efectos de esta Directiva.
- 29 En segundo lugar, ha de señalarse que el tenor del artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva no contiene ninguna indicación que permita apreciar que el legislador de la Unión haya pretendido excluir del concepto de «sociedad de capital» las estructuras jurídicas de carácter híbrido, como las SCA, en las que únicamente una parte representativa del capital o del patrimonio social puede ser negociada en bolsa o en las que únicamente una parte de los miembros tienen derecho a transmitir, sin previa autorización, sus partes en la sociedad a terceros y son responsables de las deudas de la sociedad únicamente por el importe de su participación.
- 30 En particular, dicha disposición no establece ningún umbral por debajo del cual una sociedad no pueda considerarse sociedad de capital conforme a la misma disposición, ni respecto al valor de las partes representativas del capital o del patrimonio social de la sociedad que pueden negociarse en bolsa, ni respecto al número de miembros de una sociedad que persigue fines lucrativos que tienen derecho a transmitir sin autorización previa sus participaciones sociales a terceros y que son responsables de las deudas de la sociedad únicamente por el importe de su participación.
- 31 En tercer lugar, en cuanto a la finalidad de la Directiva 2008/7, es importante señalar que, según se desprende de sus considerandos 2 a 4, ésta tiene por objeto armonizar la legislación en materia de impuestos indirectos sobre la concentración de capitales, a fin de eliminar, en lo posible, los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales y garantizar así el buen funcionamiento del mercado interior.
- 32 La plena realización de los objetivos perseguidos por dicha Directiva supone que las concentraciones de capital que puedan tener el carácter de sociedad de capital de acuerdo con los criterios previstos en el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la misma Directiva sólo estén gravadas por impuestos indirectos con sujeción a rigurosos requisitos fijados por el legislador de la Unión.

- 33 Pues bien, la interpretación restrictiva del artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7, interpretación que defiende el Ministro en el litigio principal, permitiría a los Estados miembros, en contra de la finalidad de esta Directiva, someter las concentraciones de capitales que responden a dichos criterios a impuestos indirectos al margen de los requisitos definidos en el marco de la armonización efectuada por dicha Directiva.
- 34 En cuarto lugar, la génesis de la misma Directiva aboga también por una interpretación del concepto de «sociedad de capital» que permita incluir al mayor número posible de entidades que puedan llevar a cabo operaciones de concentración de capitales dentro del mercado interior. En efecto, los considerandos 5 y 6 de la Directiva 2008/7 precisan que la mejor solución para alcanzar los objetivos perseguidos por ésta consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones. Los Estados miembros que no han renunciado a la percepción del impuesto sobre las aportaciones pueden mantener ésta únicamente en razón de las dificultades presupuestarias a las que pudieran enfrentarse en caso de supresión de tal impuesto. Por otro lado, un Estado miembro que haya optado por renunciar a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no puede volver a imponer dicho gravamen.
- 35 En quinto lugar, debe señalarse que el artículo 12, apartado 2, de dicha Directiva dispone que los Estados miembros podrán excluir de la base imponible del impuesto sobre las aportaciones el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones de una sociedad de capital, así como la cuota-parte de dicho socio en el patrimonio social. Según señala el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, el hecho de que esta disposición se refiera a la situación específica en la que se encuentran las SCA refuerza la conclusión de que estas sociedades, así como cualquier otra estructura jurídica híbrida similar, están efectivamente comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la misma Directiva.
- 36 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7 debe interpretarse en el sentido de que una SCA de Derecho polaco debe considerarse una sociedad de capital en el sentido de esta disposición, aunque sólo una parte de su capital y de sus miembros reúna los requisitos previstos en esta disposición.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 37 Al haber planteado el órgano jurisdiccional remitente la segunda cuestión prejudicial únicamente para el caso de que se diera respuesta negativa a la primera, no procede responder a aquélla.

Costas

- 38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 2, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad comanditaria por acciones de Derecho polaco debe considerarse una sociedad de capital en el sentido de esta disposición, aunque sólo una parte de su capital y de sus miembros reúna los requisitos previstos en esta disposición.

Firmas