SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 7 de junio de 2007 *

En el asunto C-178/05,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 18 de abril de 2005,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Helénica, representada por las Sras. S. Chala y M. Tassopoulou, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: griego.

apoyada por:

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de febrero de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que, con su normativa relativa a la recaudación del impuesto

sobre las aportaciones en caso de traslado del domicilio social o de traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, así como con las relativas a la exención del mismo impuesto de todas las cooperativas agrícolas y las uniones o consorcios de cualquier naturaleza de dichas cooperativas y de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de 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 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 Como se desprende de sus considerandos primero y segundo, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, libertad fundamental que se considera esencial para la creación de un mercado interior. A tal efecto, pretende eliminar los obstáculos fiscales en el ámbito de la concentración de capitales, en particular en lo relativo a las aportaciones de capital a las sociedades, a saber, las aportaciones a las sociedades de capital realizadas por sus socios o accionistas.

3 Para ello, los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 obligan a establecer un impuesto armonizado sobre las aportaciones de capital a las sociedades (en lo sucesivo, «impuesto sobre las aportaciones»).

4 Según el sexto considerando de la referida Directiva, la recaudación de dicho impuesto sobre las aportaciones sólo se producirá una vez en la Comunidad Europea y deberá ser igual en todos los Estados miembros.

5 De este modo, el artículo 1 de la misma Directiva dispone que «los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades [...]».

6 El artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335 define las «sociedades de capital» contempladas en ella como sigue:

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

a) las sociedades de derecho [...] helénico [...]

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [sociedades anónimas] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [sociedades comanditarias por acciones] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [sociedades de responsabilidad limitada] [...];

[...]

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. [...] se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos. Sin embargo, un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones.»

7 El artículo 4 de la Directiva 69/335 determina la lista de las operaciones que los Estados miembros pueden o deben, según el caso, gravar con el impuesto sobre las aportaciones.

8 De este modo, el artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva dispone que los Estados miembros gravarán con el impuesto sobre las aportaciones:

«a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

g) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona [jurídica] que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, aunque no lo esté en el otro Estado miembro;

h) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una sociedad, asociación o persona [jurídica] que tenga la sede de su dirección efectiva en un tercer país, y que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, no estándolo en el otro Estado miembro.»

9 El artículo 4, apartado 3, letra b), de la Directiva 69/335 precisa que no se considerará «constitución» de una sociedad de capital, en el sentido del apartado 1, letra a), del mismo artículo, «el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona [jurídica], que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros».

10 A tenor del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335:

«Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 1, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.»

11 El artículo 8 de la referida Directiva faculta a los Estados miembros a «eximir del derecho de aportación las operaciones contempladas en los apartados 1 y 2 del artículo 4 relativas a:

— las sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública, como las empresas de transporte público, las empresas portuarias o las de suministro de agua, gas o electricidad, en el caso de que el Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos la mitad del capital social;

— las sociedades de capital que, conforme a sus estatutos y en la práctica, persigan única y directamente fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos».

12 El artículo 9 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Ciertas categorías de operaciones o de sociedades de capital podrán ser objeto de exenciones, de reducciones o de incrementos de los tipos por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitir a un Estado miembro hacer frente a situaciones especiales. El Estado miembro que se proponga tomar medidas de esta naturaleza someterá la cuestión a la Comisión con la suficiente antelación y a efectos de la aplicación del artículo [97] del Tratado.»

Normativa nacional

13 El artículo 17 de la Ley nº 1676/86, de 24 de diciembre de 1986, sobre la fijación de los tipos impositivos sobre el valor añadido y otras disposiciones (FEK A' 204), establece que el «impuesto sobre la concentración de capitales» grava, esencialmente, por una parte, a las sociedades mercantiles y consorcios de profesionales, así como, por otra parte, a las cooperativas de todos los grados.

14 El artículo 18 de dicha Ley define las operaciones imponibles, y el apartado 2 del mismo artículo incluye entre ellas:

«c) el traslado de [otro] Estado miembro [...] a Grecia de la sede de dirección efectiva de una persona jurídica prevista en el artículo 17 y que no esté sujeta al impuesto sobre las aportaciones en el [otro] Estado miembro [...];

d) el traslado de [otro] Estado miembro a Grecia del domicilio social de una persona jurídica prevista en el artículo 17 cuya dirección efectiva se encuentre en un Estado tercero [...] y que no se considere sujeta al impuesto sobre las aportaciones en el [otro] Estado miembro [...].»

15 El apartado 4, letra d), del referido artículo 18 dispone que no está sujeto a gravamen, en la medida en que no constituye una concentración de capitales, «el traslado de [otro] Estado miembro [...] a Grecia de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una persona jurídica en el sentido del artículo 17 que esté sujeta al impuesto en el [otro] Estado miembro [...]».

16 El artículo 22, apartado 1, de la Ley nº 1676/86 exime del impuesto sobre la concentración de capitales a:

«a) las cooperativas agrícolas de todos los grados y las uniones y consorcios de cualquier naturaleza de dichas cooperativas;

b) las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo».

Hechos y procedimiento administrativo previo

17 Tras requerir a la República Helénica para que formulara observaciones, el 22 de diciembre de 2004, la Comisión le dirigió un dictamen motivado en el que señalaba que determinados aspectos del régimen nacional relativo al impuesto sobre la

concentración de capitales parecían incompatibles con la Directiva 69/335. En consecuencia, instaba a dicho Estado miembro a que se atuviera a las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario en un plazo de dos meses a partir de la notificación de dicho dictamen motivado.

18 Al no considerar satisfactoria la respuesta formulada por las autoridades griegas mediante escrito de 28 de febrero de 2005, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

19 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2005, se admitió la intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la República Helénica.

Sobre el recurso

20 En apoyo de su recurso, la Comisión invoca un único motivo, que, esencialmente, consta de tres partes:

— con la normativa nacional que establece el impuesto sobre las aportaciones en los casos de traslado intracomunitario del domicilio, en la medida en que la sociedad de que se trate no esté sujeta al impuesto sobre las aportaciones en el Estado miembro de origen (en lo sucesivo, «normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata»), se adapta incorrectamente el Derecho interno al artículo 4, apartados 1, letras g) y h), y 3, letra b), de la Directiva 69/335;

— con la normativa nacional que exime a las cooperativas agrícolas y a las uniones o consorcios de cualquier naturaleza de dichas cooperativas del impuesto sobre las aportaciones (en lo sucesivo, «exención de las cooperativas agrícolas de que se trata»), se adapta incorrectamente el Derecho interno a los artículos 1 y 3 de la Directiva 69/335, y

— con la normativa nacional que exime a las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo del impuesto sobre las aportaciones (en lo sucesivo, «exención de las compañías navieras de que se trata»), se adapta incorrectamente el Derecho interno a los artículos 1 y 3 de la Directiva 69/335.

Sobre la primera parte del motivo, relativa a la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata

Alegaciones de las partes

21 La Comisión alega que la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata, conforme a la cual los traslados intracomunitarios de domicilio están sujetos al impuesto sobre las aportaciones siempre que la sociedad de que se trate no esté sujeta a ese mismo impuesto en el Estado miembro de origen, constituye una adaptación incorrecta del Derecho interno al artículo 4, apartados 1, letras g) y h), y 3, letra b), de la Directiva 69/335.

22 Dicha normativa permite, contrariamente a las obligaciones impuestas por la referida Directiva, gravar los traslados de domicilio de sociedades que, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, se consideran «sociedades de capital» en el Estado miembro de origen.

23 La República Helénica alega, por el contrario, que la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata no se refiere a la «imposición efectiva» de las sociedades de capital en el Estado miembro de origen, sino a la «sujeción» de éstas en este último Estado.

24 Si bien el referido Estado miembro admite que, hasta la fecha, no se ha hecho claramente esta distinción, lo que puede haber conducido a cierta confusión, considera, no obstante, que el criterio de «sujeción» concuerda con el de «sociedad de capital» establecido en la Directiva 69/335 y constituye, por tanto, una adaptación correcta del Derecho interno al artículo 4, apartados 1, letras g) y h), y 3, letra b), de esta misma Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

25 Con carácter preliminar, procede recordar que, de conformidad con el artículo 10 CE, párrafo primero, los Estados miembros están obligados a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado CE o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Entre dichos actos se encuentran las directivas, que, de conformidad con el artículo 249 CE, párrafo tercero, obligan al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que debe conseguirse. Dicha obligación incluye la de adoptar, en el marco de su ordenamiento jurídico nacional, todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la directiva, conforme al objetivo por ella perseguido (véanse, en particular, las sentencias de 17 de junio de 1999, Comisión/Italia, C-336/97, Rec. p. I-3771, apartado 19, y de 10 de marzo de 2005, Comisión/Alemania, C-531/03, no publicada en la Recopilación, apartado 16).

26 Del artículo 4, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 69/335 se desprende que están sujetos al impuesto sobre las aportaciones los traslados de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio (efectivo o social) de las sociedades,

asociaciones o personas jurídicas que estén consideradas, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedades de capital en este último Estado miembro, aunque no lo estén en el primer Estado miembro.

27 Por tanto, las referidas disposiciones no establecen que se graven con el impuesto sobre las aportaciones los traslados de domicilio de las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que sean consideradas, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como «sociedades de capital» en cada uno de los dos Estados miembros de que se trate.

28 El artículo 4, apartado 3, letra b), de la Directiva 69/335 precisa que tales traslados tampoco pueden estar sujetos al impuesto sobre las aportaciones con arreglo al apartado 1, letra a), del mismo artículo 4.

29 Ahora bien, como reconoce el propio Gobierno helénico, el criterio de la «sujeción» utilizado por la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata puede llevar consigo que se grave en Grecia con el impuesto sobre las aportaciones a una sociedad, aunque ésta también se considere «sociedad de capital» en el Estado miembro de origen. Éste es particularmente el caso cuando este último Estado, en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, exime todas las operaciones del impuesto sobre las aportaciones o cuando aplica un tipo impositivo cero.

30 Por tanto, el criterio de la «sujeción» utilizado por la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata no se corresponde con el criterio de la «sociedad de capital» previsto en el artículo 4, apartados 1, letras g) y h), y 3, letra b), de la Directiva 69/335. Por el contrario, permite gravar con el impuesto sobre las aportaciones casos para los que la Directiva 69/335 no prevé tal gravamen.

31 Puesto que la Directiva 69/335 armoniza de manera exhaustiva los supuestos en los que los Estados miembros pueden exigir un impuesto sobre las aportaciones, debe considerarse que la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata es una adaptación incorrecta del Derecho interno a las referidas disposiciones del artículo 4 de la citada Directiva.

32 No desvirtúa esta constatación la alegación formulada por el Reino de España, según la cual el criterio de la «sujeción» es necesario para luchar contra la evasión fiscal. Como la Directiva 69/335 armoniza de manera exhaustiva los supuestos en los que los Estados miembros pueden exigir un impuesto sobre las aportaciones y dicha Directiva no contiene ninguna disposición explícita que permita a los Estados miembros adoptar medidas generales para luchar contra la evasión fiscal, los Estados miembros únicamente pueden oponerse a la aplicación del Derecho comunitario en circunstancias especiales que constituyan una práctica abusiva o fraudulenta. En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véase en este sentido, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 69 y la jurisprudencia que allí se cita). Ahora bien, en el caso de autos, por una parte, la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata no se limita a luchar contra un abuso en un caso especial. Por otra parte, el uso de un derecho creado por el Derecho comunitario, como el establecimiento de una sociedad en otro Estado miembro o el traslado de su domicilio, no puede justificar, por sí solo, una sospecha de abuso.

33 Además, en la medida en que la República Helénica admite que la normativa sobre los traslados de domicilio de que se trata no ha hecho una distinción clara entre «imposición efectiva» y «sujeción» y puede haber conducido a cierta confusión, procede añadir que, en cualquier caso, tal normativa no cumple las exigencias establecidas por la jurisprudencia en materia de adaptación del Derecho interno a las directivas. En efecto, como resulta de dicha jurisprudencia, para cumplir con la exigencia de seguridad jurídica es especialmente importante que los particulares

disfruten de una situación jurídica clara y precisa que les permita conocer la plenitud de sus derechos y ejercitarlos, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 19 de septiembre de 1996, Comisión/Grecia, C-236/95, Rec. p. I-4459, apartado 13, y de 14 de marzo de 2006, Comisión/Francia, C-177/04, Rec. p. I-2461, apartado 48). Pues bien, no puede considerarse que la referida normativa establezca tal situación jurídica clara y precisa.

34 En estas circunstancias, la primera parte del motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso está fundada.

Sobre la segunda parte del motivo, relativa a la exención de las cooperativas agrícolas de que se trata

Alegaciones de las partes

35 La Comisión alega que las cooperativas agrícolas no están incluidas entre las categorías específicas de sociedades a las que la Directiva 69/335 reserva un tratamiento especial y que, en consecuencia, su exención constituye una adaptación incorrecta del Derecho interno a los artículos 1 y 3 de dicha Directiva.

36 Por el contrario, la República Helénica sostiene que, habida cuenta de la distinción que se hace en Derecho griego entre cuatro categorías diferentes de cooperativas, a saber, las cooperativas agrícolas, civiles, liberales y obligatorias, las primeras son, por tanto, una categoría de sociedad distinta, cuya exención del impuesto sobre las aportaciones está permitida en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 69/335.

Apreciación del Tribunal de Justicia

37 El artículo 1 de la Directiva 69/335 prevé que los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades.

38 Con el fin de precisar lo que debe entenderse por «sociedades de capital» en el sentido de la Directiva 69/335, el artículo 3, apartado 1, letra a), de ésta se refiere a determinadas categorías de sociedades de Derecho nacional de los Estados miembros entre las que se encuentran, en Derecho griego, las Ανώνυμος Εταιρία (sociedades anónimas), las Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociedades comanditarias por acciones) y las Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociedades de responsabilidad limitada).

39 El artículo 3, apartado 1, letra b), de la referida Directiva se refiere a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa, al tiempo que el apartado 1, letra c), del mismo artículo hace referencia a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos y 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.

40 Además, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 69/335 asimila, en principio, a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos.

41 En el presente caso procede señalar que las cooperativas agrícolas de que se trata no están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335. En efecto, de los autos resulta que, por una parte, las participaciones en

cooperativas agrícolas no pueden ser negociadas en bolsa. Por otra parte, los miembros de tales cooperativas únicamente pueden transmitir sus participaciones previa autorización del consejo rector y a condición de que los estatutos permitan tal transmisión, que sólo podrá producirse en beneficio de los demás miembros de dicha cooperativa.

42 Sin embargo, como ha destacado la Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, las cooperativas agrícolas de que se trata ejercen una actividad económica que, sin estar dirigida específicamente a obtener ganancias financieras, tiene, no obstante, por objeto aumentar el desarrollo económico y social de sus miembros. Por tanto, dichas cooperativas persiguen un fin lucrativo y deben considerarse sociedades de capital asimiladas en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 69/335.

43 Esta interpretación se ve corroborada por el objetivo de esta última disposición, que consiste en evitar que la elección de una determinada forma jurídica pueda dar lugar a que operaciones que, desde un punto de vista económico, son equivalentes reciban un tratamiento fiscal distinto. El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 69/335 pretende abarcar, a los fines de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que, aunque tengan 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 apartado 1 del mismo artículo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Rec. p. 4453, apartados 10 y 11).

44 En cualquier caso, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 69/335 deja a los Estados miembros la facultad de limitar el alcance de la asimilación que aquélla prevé, permitiéndoles excluir de la percepción del impuesto sobre las aportaciones a determinadas categorías de sociedades de capital asimiladas (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 3, y Amro Aandelen Fonds, antes citada, apartado 12).

45 Como ha destacado la Abogado General en los puntos 64 a 67 de sus conclusiones, debe entenderse que esta excepción se refiere a formas societarias y no meramente a sociedades individuales o sociedades que operen en uno u otro sector económico.

46 En el presente asunto resulta de los autos que las cooperativas agrícolas de que se trata constituyen, efectivamente, una forma de sociedad autónoma en Derecho griego. En efecto, en éste se establece una distinción entre cuatro categorías de cooperativas distintas, a saber, las cooperativas agrícolas, civiles, liberales y obligatorias. Las cooperativas agrícolas, como ha observado la Abogado General en los puntos 68 y 69 de sus conclusiones, están sometidas a un régimen jurídico autónomo que contiene normas específicas relativas a su estructura, constitución y organización. Por tanto, no son sólo cooperativas que operan en un sector económico especial.

47 Por tanto, la República Helénica podía eximir del impuesto sobre las aportaciones a las cooperativas agrícolas, así como a las uniones o consorcios de dichas cooperativas, como hizo en el artículo 22, apartado 1, letra a), de la Ley nº 1676/86.

48 En estas circunstancias, debe desestimarse por infundada la segunda parte del motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso.

Sobre la tercera parte del motivo, relativa a la exención de las compañías navieras de que se trata

Alegaciones de las partes

49 La Comisión alega que, puesto que las exenciones establecidas en el artículo 3, apartado 2, y en los artículos 7, 8 y 9 de la Directiva 69/335 no son aplicables a las

compañías navieras, el hecho de que éstas estén exentas del impuesto sobre las aportaciones constituye una adaptación incorrecta del Derecho interno a los artículos 1 y 3 de la Directiva 69/335.

50 Por el contrario, la República Helénica sostiene que, dado que el Consejo de la Unión Europea no ha adoptado una decisión explícita en virtud del artículo 80 CE, apartado 2, la Directiva 69/335 no se aplica a las sociedades de capital del sector naviero.

51 Además, en su opinión, la exención del impuesto sobre las aportaciones del que se benefician las compañías navieras es necesaria para reforzar un sector neurálgico y, por la misma razón, se fomenta en la Comunicación C(2004) 43 de la Comisión — Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo (DO 2004, C 13, p. 3).

Apreciación del Tribunal de Justicia

52 Con carácter preliminar procede recordar que el artículo 80 CE, apartado 2, lejos de excluir la aplicación del Tratado a los transportes marítimos, únicamente prevé que las disposiciones específicas de éste relativas a la política común de transportes, que se recogen en la parte tercera, título V, de ese mismo Tratado, no se aplicarán de pleno Derecho a dicho ámbito de actividad. Por tanto, si bien en virtud de la referida disposición los transportes marítimos quedan excluidos de las normas del referido título V, mientras el Consejo no decida otra cosa, están sujetos a las normas generales del Tratado al igual que los demás modos de transporte. De ello resulta que la aplicación de la Directiva 69/335 al ámbito de los transportes marítimos constituye para los Estados miembros una obligación y no una mera facultad (véase la sentencia de 4 de abril de 1974, Comisión/Francia, 167/73, Rec. p. 359, apartados 30 a 33). Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene la República Helénica, la Directiva 69/335 se aplica también a las sociedades de capital del sector naviero.

53 Como ya se ha afirmado en los apartados 37 a 39 de la presente sentencia, el artículo 1 de la Directiva 69/335 prevé que los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades.

54 Con el fin de precisar lo que debe entenderse por «sociedades de capital» en el sentido de la citada Directiva, el artículo 3, apartado 1, de ésta, por una parte, se refiere a las Ανώνυμος Εταιρία (sociedades anónimas), las Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociedades en comandita por acciones) y las Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociedades de responsabilidad limitada) y, por otra parte, menciona el carácter negociable en bolsa de las participaciones sociales [artículo 3, apartado 1, letra b)] y la posibilidad de ceder libremente dichas participaciones cuando éstas sean representativas del riesgo inherente a la participación social [artículo 3, apartado 1, letra c)] (véase, en este sentido, la sentencia Amro Aandelen Fonds, antes citada, apartado 8).

55 En el caso de autos, la República Helénica no niega que la exención de las compañías navieras de que se trata se refiere, entre otras, a las sociedades de capital indicadas en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335.

56 Por tanto, las aportaciones a tales sociedades deben estar, en principio, sujetas al impuesto sobre las aportaciones.

57 No obstante, la Directiva 69/335 prevé, en sus artículos 8 y 9, la posibilidad de eximir determinadas categorías de sociedades de capital.

58 De este modo, según el referido artículo 8, los Estados miembros pueden eximir las aportaciones a las sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública en el caso de que el Estado u otros entes públicos territoriales posean al

menos la mitad del capital social, así como a las sociedades de capital que persigan única y directamente fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos.

59 Por lo que respecta al citado artículo 9, éste establece que, previa notificación a la Comisión con suficiente antelación, los Estados miembros podrán eximir a determinadas categorías de sociedades de capital por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitirles hacer frente a situaciones especiales.

60 Ahora bien, como ha señalado la Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, en el presente asunto no se reúnen los requisitos que exigen los artículos 8 y 9 de la Directiva 69/335 para conceder la exención del impuesto sobre las aportaciones. Por una parte, aunque es posible que, conforme al supuesto previsto en dicho artículo 8, alguna compañía naviera suministre efectivamente servicios de utilidad pública y el Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos el 50 % de su capital, no es menos cierto que no existe ningún indicio en los autos de que éste sea el caso de todas las compañías navieras previstas en la normativa nacional de que se trata. Por otra parte, la República Helénica no ha respetado el procedimiento de notificación establecido en el referido artículo 9.

61 Puesto que la Directiva 69/335 no establece ninguna otra posibilidad de eximir a una categoría de «sociedades de capital» en el sentido del artículo 3, apartado 1, de ésta, la República Helénica no estaba facultada para eximir del impuesto sobre las aportaciones a las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo, como hizo en el artículo 22, apartado 1, letra b), de la Ley nº 1676/86.

62 No desvirtúa esta conclusión la alegación expuesta por la República Helénica en su defensa, según la cual la exención del impuesto sobre las aportaciones de que disfrutan las compañías navieras es necesaria para reforzar un sector neurálgico y,

por la misma razón, se fomenta en la Comunicación C(2004) 43. En efecto, la incompatibilidad de la exención de las compañías navieras con las disposiciones de la Directiva 69/335 no puede ser subsanada por la posible compatibilidad de tal exención con las medidas comunitarias adoptadas en otros ámbitos, como el de las ayudas de Estado.

63 En estas circunstancias, la tercera parte del motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso está fundada.

64 En consecuencia, procede declarar que, con su normativa relativa a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en caso de traslado del domicilio social o de traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, así como con las relativas a la exención del mismo impuesto de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335.

Sobre los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia

65 Tanto la República Helénica como el Reino de España solicitan que, con carácter excepcional, se limite el efecto temporal de la sentencia en el supuesto de que el Tribunal de Justicia declare el incumplimiento imputado.

66 Según dichos Estados miembros, las solicitudes de devolución que pudieran derivarse de la presente sentencia supondrían un perjuicio económico grave para la República Helénica.

67 A este respecto, aun suponiendo que las sentencias dictadas con arreglo al artículo 226 CE tengan los mismos efectos que las dictadas con arreglo al artículo 234 CE y que, por tanto, puedan existir consideraciones de seguridad jurídica que hagan necesaria la limitación de sus efectos en el tiempo (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92), cuando se cumplan los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el marco del artículo 234 CE (véase, en particular, la sentencia de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51), basta con declarar que, en el caso de autos, la República Helénica no puede alegar fundadamente que existe riesgo de repercusiones económicas graves en el sentido de la citada jurisprudencia.

68 En efecto, como ha señalado la Abogado General en el punto 86 de sus conclusiones, la República Helénica no ha formulado alegación alguna que pueda demostrar la existencia de tal riesgo de repercusiones económicas graves. Únicamente se ha adherido a las alegaciones desarrolladas por el Reino de España en su escrito de formalización de la intervención. Ahora bien, este último se ha limitado a invocar de forma general los perjuicios económicos que podrían derivarse para el Estado miembro de que se trata de una sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declarase el incumplimiento imputado.

Costas

69 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Helénica y se han desestimado, en lo esencial, los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

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

1) **Declarar que, con su normativa relativa a la percepción del impuesto sobre las aportaciones en caso de traslado del domicilio social o de traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, así como con las relativas a la exención del mismo impuesto de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985.**

2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**

3) **Condenar en costas a la República Helénica.**

Firmas