SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 16 de junio de 2011 *

En el asunto C-212/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polonia), mediante resolución de 15 de marzo de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de mayo de 2010, en el procedimiento entre

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann, las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de abril de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Logstor ROR Polska sp. z o.o., por los Sres. T. Konik y K. Gil, doradcy podatkowi;

— en nombre del Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, por el Sr. G. Pasterczyk, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Szpunar y las Sras. A. Kramarczyk y A. Kraińska, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Afonso y K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 4, apartado 2, 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»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Logstor ROR Polska sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Logstor ROR Polska»), con domicilio social en Zabrze (Polonia), y el Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (Presidente de la Sala de lo Económico-Administrativo de Katowice), con motivo del pago de un impuesto, denominado «impuesto sobre negocios jurídicos civiles», exigido a causa de una modificación del contrato de sociedad de Logstor ROR Polska por préstamos concedidos a ésta por su socio.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Conforme a su primer considerando, la Directiva 69/335 tenía por objeto promover la libre circulación de capitales, que se concibe como libertad fundamental esencial para la creación de un mercado interior. Con este fin, y como resulta de sus considerandos sexto a octavo, esta Directiva pretendía armonizar la fiscalidad a la que están

sometidas las aportaciones de capital a las sociedades en la Unión Europea mediante el establecimiento de un impuesto único sobre la concentración de capitales que sólo pueda aplicarse una vez en el seno del mercado común y mediante la supresión de todos los demás impuestos indirectos que presenten las mismas características que este impuesto único.

4 Para ello, los artículos 1 a 9 de la citada Directiva disponían la recaudación de un impuesto armonizado sobre las aportaciones a sociedades de capital, denominado «impuesto sobre las aportaciones».

5 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

[…]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los [de los] socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación;

[…].»

6 A tenor del artículo 4, apartado 2, de esta misma Directiva:

«Podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación las operaciones siguientes, siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1 %:

[…]

c) el empréstito que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;

d) [el] empréstito que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el empréstito cumpla la misma función que un aumento del capital social.

[…]»

7 Conforme al artículo 7 de la Directiva 69/335:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones, distintas de las contempladas en el artículo 9, que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

La exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

[…]

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.»

8 Los considerandos segundo y tercero de la Directiva 85/303, que fijó el texto de la Directiva 69/335 vigente cuando se produjeron los hechos del litigio principal, establecían:

«considerando que los [efectos] económicos del derecho de aportación son desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas; que estos efectos son particularmente negativos en la coyuntura actual, que exige imperativamente que se dé prioridad al relanzamiento de las inversiones;

considerando que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el derecho de aportación; que las pérdidas de ingresos que resultarían de tal medida parecen no obstante inaceptables para ciertos Estados miembros; que se impone por consiguiente dejar a los Estados miembros la posibilidad de eximir o de someter al derecho de aportación todas o parte de las operaciones que entran en el ámbito de aplicación de este derecho, siendo evidente que el tipo impositivo aplicado debe ser único en el interior de un mismo Estado miembro».

9 Desde el 1 de enero de 2009 la Directiva 69/335 quedó derogada por el artículo 16 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).

Derecho nacional

10 La República de Polonia se incorporó a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004.

Normativa del impuesto sobre las aportaciones vigente el 1 de julio de 1984

11 La Ley del impuesto sobre el timbre, de 19 de diciembre de 1975 (Dz. U nº 45, epígrafe 226), disponía que los actos de constitución de una sociedad por parte de personas físicas y jurídicas estaban gravados con un impuesto sobre el timbre. Un decreto del Consejo de Ministros de 16 de mayo de 1983 (Dz. U nº 34, epígrafe 161), que entró en vigor el 1 de julio de 1983, definía el objeto y el tipo de dicho impuesto sobre el timbre. Su artículo 54, apartado 5, establecía:

«Se considerará que forman también parte del capital social los préstamos concedidos por uno de los socios o accionistas, si el importe total de los préstamos no devueltos supera, en la fecha de concesión del préstamo, el 50 % del capital social.»

12 En ese supuesto, el tipo del impuesto ascendía al 5 % del valor del préstamo.

Normativa del impuesto sobre las aportaciones vigente entre el 1 de enero de 2001 y el 30 de abril de 2004

13 Entre el 1 de enero de 2001 y el 30 de abril de 2004 las mismas operaciones quedaron gravadas con el impuesto sobre negocios jurídicos civiles, aplicándose un tipo degresivo.

14 El artículo 1, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre negocios jurídicos civiles, de 9 de septiembre de 2000 (Dz. U nº 86, epígrafe 959; en lo sucesivo, «Ley PCC de 2000»), gravaba con el impuesto sobre negocios jurídicos civiles los contratos de sociedad y sus modificaciones, siempre que éstas supusiesen una modificación de la base imponible de ese impuesto.

15 El artículo 1, apartado 3, de la Ley PCC de 2000 disponía:

«En el caso de un contrato de sociedad, se considerarán modificación del contrato:

[…]

4) los pagos complementarios, los préstamos concedidos a la sociedad por los socios (accionistas), así como la concesión a la sociedad, a título gratuito, de bienes o de derechos patrimoniales por parte de un socio (accionista).»

16 El artículo 7, apartado 1, punto 9, de la Ley PCC de 2000 definía, en función del importe de los préstamos, un tipo impositivo degresivo, que oscilaba entre el 1 % y el 0,5 % del importe de las operaciones. El préstamo controvertido en el litigio principal estaba sujeto entonces a un tipo del 0,5 %.

Normativa del impuesto sobre las aportaciones vigente entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2006

17 La Ley de reforma de la Ley del impuesto sobre negocios jurídicos civiles, de 19 de diciembre de 2003 (Dz. U nº 6, epígrafe 42), modificó la Ley PCC de 2000, eximiendo de dicho impuesto los préstamos concedidos a una sociedad de capital por un socio o un accionista. A tenor del artículo 9, punto 10, letra h), de la Ley PCC de 2000,

en la versión de su texto uniforme vigente desde el 1 de mayo de 2004 (Dz. U nº 41, epígrafe 399):

«Estarán exentos del impuesto los siguientes negocios jurídicos civiles:

[…]

10) los préstamos concedidos […]

h) por un socio (o un accionista) a una sociedad de capital;

[…].»

Normativa del impuesto sobre las aportaciones vigente entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008

18 El artículo 9, punto 10, letra h), de la Ley PCC de 2000, en su versión vigente desde el 1 de mayo de 2004, por el cual quedaban exentos los préstamos concedidos por un socio o un accionista a una sociedad de capital, quedó derogado a partir del 1 de enero de 2007 por el artículo 2, punto 9, letra c), tercer guión, de la Ley de reforma de la Ley de los impuestos sobre sucesiones y donaciones, por una parte, y de la Ley del impuesto sobre negocios jurídicos civiles, por otra, de 15 de noviembre de 2006 (Dz. U nº 222, epígrafe 1629; en lo sucesivo, «Ley PCC de 2007»).

19 Estas operaciones de préstamo pasaron a considerarse modificación del contrato de sociedad en virtud del artículo 1, apartado 3, punto 2, de la Ley PCC de 2007 y a estar gravadas con un tipo uniforme del 0,5 % con arreglo al artículo 7, apartado 1, punto 9, de dicha Ley.

Normativa del impuesto sobre las aportaciones vigente desde el 1 de enero de 2009

20 La Ley de 7 de noviembre de 2008 (Dz. U nº 209, epígrafe 1319), transpuso la Directiva 2008/7 al Derecho polaco y eximió del impuesto sobre negocios jurídicos civiles los préstamos concedidos a una sociedad de capital por uno de sus socios o de sus accionistas, en virtud del artículo 9, punto 10, letra i), de esa misma Ley.

Litigio principal y cuestión prejudicial

21 El 9 de julio de 2007, Logstor ROR Polska concluyó con su socio, Logstor Holding A/S, un apéndice a un contrato de préstamo, fechado el 15 de septiembre de 2004, por el cual se elevó en 2.600.000 euros, hasta los 5.233.000 euros, el importe del préstamo inicialmente concedido. El 14 de agosto de 2007, Logstor ROR Polska celebró con el mismo socio otro contrato de préstamo por valor de 8.000.000 PLN.

22 Conforme a la normativa polaca vigente en la fecha en la que se efectuaron las citadas operaciones de préstamo, éstas se gravaron con el impuesto sobre negocios jurídicos civiles.

23 Al considerar que, con arreglo a la Directiva 69/335, tenía derecho a acogerse a la exención del impuesto sobre negocios jurídicos civiles por las operaciones en cuestión, Logstor ROR Polska solicitó a la Administración tributaria que declarase que se había producido un pago en exceso correspondiente al importe total del impuesto abonado por ella.

24 A raíz de la desestimación de dicha solicitud y del recurso administrativo planteado contra tal desestimación, Logstor ROR Polska recurrió ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal de lo contencioso-administrativo del vaivodato de Gliwice).

25 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Autorizaba el artículo 4, apartado 2, de la [Directiva 69/335] a un Estado miembro a reintroducir con fecha 1 de enero de 2007 un impuesto sobre las aportaciones de capital que grava los préstamos contraídos por una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad, cuando el Estado miembro renunció el día de la adhesión [a la Unión] (1 de mayo de 2004) a percibir dicho impuesto?»

Sobre la cuestión prejudicial

26 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, en su versión aplicable al litigio principal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro reintroduzca un impuesto sobre las aportaciones que grava el préstamo contraído por una sociedad de capital, si el acreedor tiene derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad, cuando ese Estado miembro haya renunciado con anterioridad a percibir dicho impuesto.

27 Con carácter preliminar, procede señalar que el Gobierno polaco cuestionó ante el Tribunal de Justicia la exposición del Derecho nacional realizada por el órgano jurisdiccional remitente.

28 El Gobierno polaco alega que es inexacto afirmar, como hace el órgano jurisdiccional remitente, que la República de Polonia hubiese renunciado, en la fecha de su adhesión a la Unión, a percibir el impuesto sobre las aportaciones que grava operaciones de préstamo como las controvertidas en el litigio principal. Según ese Gobierno, la exención, entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2006, de los préstamos concedidos a las sociedades de capital por sus accionistas tenía por objeto evitar una doble imposición del mismo capital, la primera vez cuando el accionista concedía el préstamo a la sociedad y la segunda en el momento en que la parte del préstamo no devuelta se convertía en partes sociales.

29 Aduce, por una parte, que, si bien los préstamos concedidos a las sociedades de capital por un socio o un accionista estuvieron exentos del impuesto sobre los negocios jurídicos civiles entre 2004 y 2006, no ocurrió así con los aumentos de capital social resultantes de la conversión de tales préstamos y, por otra, que, a la inversa, la Ley PCC de 2007 eliminó la sujeción al impuesto de los aumentos de capital social resultantes del préstamo de un accionista o de un socio ya sujetos al impuesto sobre los negocios jurídicos civiles, al mismo tiempo que gravaba de nuevo con dicho impuesto los préstamos concedidos a las sociedades de capital por sus socios o accionistas.

30 A este respecto, basta recordar que no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del sistema de cooperación judicial establecido por el artículo 267 TFUE, cuestionar o comprobar la exactitud de la interpretación del Derecho nacional realizada por el juez remitente (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 2008, Gysen, C-449/06, Rec. p. I-553, apartado 17, y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 32).

31 Así pues, procede que el Tribunal de Justicia responda a la cuestión que se le ha planteado sobre la base de lo afirmado por el órgano jurisdiccional remitente, esto es, que la República de Polonia había renunciado en la fecha de su adhesión a la Unión, es decir, el 1 de mayo de 2004, a percibir el impuesto controvertido en el litigio principal.

32 A tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, determinadas operaciones podían «continuar siendo sometidas al derecho de aportación […] siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1 %».

33 Esta fecha de referencia que se fija en dicho artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335 es también aplicable a la República de Polonia. En efecto, en caso de adhesión, una remisión a una fecha prevista en el Derecho de la Unión, de no preverse disposición alguna en contrario en el Acta de adhesión o en cualquier otro acto de la Unión, es también de aplicación al nuevo Estado miembro, aun cuando la referida fecha sea anterior a la de la adhesión (sentencia de 21 de junio de 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rec. p. I-4985, apartado 32). Pues bien, en lo que atañe a la República de Polonia, ni el Acta relativa a las condiciones de adhesión de dicho Estado a la Unión Europea ni ningún otro acto jurídico de la Unión incluyen disposición alguna en otro sentido.

34 Así pues, si las operaciones de préstamo controvertidas en el litigio principal estaban gravadas el 1 de julio de 1984 en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, la República de Polonia podía decidir, en el momento de su adhesión a la Unión, seguir gravándolas con el impuesto sobre las aportaciones.

35 Ahora bien, después de haber renunciado a dicho gravamen el día de su adhesión a la Unión o a partir de ese día, como se desprende del análisis del Derecho nacional efectuado por el órgano jurisdiccional remitente, no podía decidir reintroducirlo con posterioridad a esa fecha.

36 Efectivamente, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, cuyo tenor literal se remite a la idea de continuidad, debe interpretarse a la luz del objetivo de limitar, o incluso suprimir, el impuesto sobre las aportaciones, objetivo que se formula en los considerandos segundo y tercero de la Directiva 85/303. En relación con este objetivo, de ese tercer considerando resulta que únicamente debido a las dificultades presupuestarias a las que tendrían que hacer frente los Estados miembros en caso de supresión del impuesto sobre las aportaciones se permite que los que no hayan renunciado a su percepción puedan mantener tal gravamen.

37 Así, la expresión «podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación», recogida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, debe interpretarse en el sentido de que implica que, para poder ser gravadas por los Estados miembros con el impuesto sobre las aportaciones, las operaciones a las que se refiere dicho apartado no solamente deben haber estado gravadas, en el sentido de dicha disposición, con arreglo al Derecho nacional en vigor el 1 de julio de 1984, sino que, además, seguidamente tienen que haber estado gravadas de forma continuada con tal impuesto. De lo contrario, el Estado miembro no justificaría una pérdida de ingresos que hiciese necesario el mantenimiento del impuesto sobre las aportaciones.

38 Por tanto, la referencia que se hace al 1 de julio de 1984 en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335 no puede constituir, para los Estados miembros que en esa fecha gravaban las operaciones controvertidas con el impuesto sobre las aportaciones, una autorización para reintroducir tal impuesto después de haber renunciado a él, lo cual sería contrario al tenor literal de dicha disposición y al objetivo de limitar –o, incluso, de suprimir– el impuesto sobre las aportaciones que persigue la citada Directiva.

39 De ello resulta que un Estado miembro que, después del 1 de julio de 1984, haya renunciado, conforme al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, a gravar ciertas operaciones con un impuesto sobre las aportaciones no puede restablecer tal gravamen sobre esas mismas operaciones.

40 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro reintroduzca un impuesto sobre las aportaciones que grava los préstamos contraídos por una sociedad de capital, si el acreedor tiene derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad, cuando ese Estado miembro haya renunciado con anterioridad a percibir dicho impuesto.

Costas

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

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

El artículo 4, apartado 2, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro reintroduzca un impuesto sobre las aportaciones que grava los préstamos contraídos por una sociedad de capital, si el acreedor tiene derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad, cuando ese Estado miembro haya renunciado con anterioridad a percibir dicho impuesto.

Firmas