SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 9 de julio de 2009 *

En el asunto C-397/07,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 27 de agosto de 2007,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Gippini Fournier y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por la Sra. B. Plaza Cruz y el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: español.

apoyado por:

República Helénica,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz, E. Juhász (Ponente), G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de enero de 2009;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de marzo de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que:

— al supeditar la aplicación de las exenciones obligatorias del derecho de aportación a determinados requisitos;

— al gravar con un derecho de aportación el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades no sujetas en su Estado miembro de origen a un derecho similar al aplicado en España, y

— al someter al derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo al aplicado en España,

el Reino de España 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 las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973 (DO L 103, p. 13; EE 09/01, p. 42), y 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 Con arreglo a su primer considerando, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales para crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior. Con este fin, y como resulta de sus considerandos sexto a octavo, esta Directiva pretende armonizar el impuesto al que están sujetas las aportaciones de capital a sociedades en la Comunidad Europea mediante el establecimiento de un derecho único sobre la concentración de capitales que sólo pueda aplicarse una vez dentro del mercado común y mediante la supresión de todos los demás impuestos indirectos que presenten las mismas características que este derecho de aportación único.

3 Así, a tenor del artículo 1 de la Directiva 69/335, «los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado».

4 El artículo 2 de la Directiva 69/335 establece un reparto, dentro de ese ámbito, de las competencias tributarias entre los Estados miembros. Dispone lo siguiente:

«1. Las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital en el momento en que se realicen estas operaciones.

[…]

3. Cuando el domicilio social y la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capital se encuentren en un tercer país, la aportación de capitales fijos o de trabajo a una sucursal situada en un Estado miembro podrá estar sujeta al impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio la sucursal esté situada.»

5 En el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335 se enumeran las operaciones que deben estar sujetas al impuesto sobre las aportaciones, como, en particular, la constitución de una sociedad de capital y el aumento de su capital social. Dicha disposición contempla asimismo como operaciones sujetas a este derecho:

«g) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral 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 moral 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.»

6 El artículo 7 de la Directiva 69/335 se refiere al tipo del impuesto sobre las aportaciones. En su versión inicial, dicho artículo disponía:

«1. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones que el Consejo adopte de conformidad con el apartado 2:

a) el tipo del impuesto sobre las aportaciones no podrá sobrepasar el 2 % ni ser inferior al 1 %;

b) este tipo se reducirá en un 50 % o más cuando una o varias sociedades de capital aporten la totalidad de su patrimonio, o una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes.

[…]»

7 Esta última reducción del tipo del impuesto sobre las aportaciones, supeditada a determinados requisitos, está prevista para las operaciones comúnmente denominadas «operaciones de reestructuración de sociedades de capital».

8 La Directiva 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital (DO L 103, p. 15; EE 09/01, p. 44), redujo, con efectos desde el 1 de enero de 1976, el tipo del impuesto sobre las aportaciones contemplado en esa versión inicial del artículo 7, apartado 1, letra b), para las operaciones de reestructuración de sociedades de capital, fijándolo entre el 0 % y el 0,50 %.

9 Mediante la Directiva 73/79 se añadió a la disposición antes mencionada del artículo 7, apartado 1, un punto b) *bis,* según el cual los Estados miembros tienen la facultad de extender la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones a operaciones asimilables a las referidas operaciones de reestructuración, a saber, «cuando una sociedad de capital en vías de constitución o anteriormente existente adquiera participaciones que representen al menos el 75 % del capital social anteriormente emitido de otra sociedad de capital».

10 En efecto, con arreglo al segundo considerando de la Directiva 73/79, en tal caso, una sociedad adquiere una parte alícuota tal de los títulos de otra sociedad que le permite disponer de un poder de decisión absoluto en esta última sociedad.

11 La Directiva 85/303, al enunciar en su cuarto considerando que «conviene [que] queden exentas obligatoriamente las operaciones actualmente sujetas al tipo reducido de derecho de aportación», modificó de la siguiente manera el artículo 7 de la Directiva 69/335:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones […] que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

[…]

2. 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 %.

[…]»

Normativa nacional

Tratamiento de las operaciones de reestructuración de las sociedades de capital

12 El artículo 1, apartado 1, punto 2, del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993; en lo sucesivo, «TRLITPAJD»), grava con un impuesto indirecto determinadas operaciones societarias. Con arreglo al artículo 19, apartado 1, punto 1, del TRLITPAJD, las operaciones sujetas al impuesto son la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.

13 Por lo que se refiere a las operaciones exentas de impuesto, según el artículo 45, parte I, letra B), punto 10, del TRLITPAJD en relación con su artículo 21 y con la disposición adicional segunda del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004; en lo sucesivo, «TRLIS»), estarán exentas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de valores definidas como tales en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, que establece un régimen especial al respecto, siempre que dicho régimen sea aplicable a la operación en cuestión.

14 El artículo 96 del TRLIS, que lleva por título «Aplicación del régimen fiscal», establece los requisitos para la aplicación del mencionado régimen especial. Dispone lo siguiente:

«1. La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.

[…]

b) En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.

[…]

c) En las operaciones de canje de valores la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. En las ofertas públicas de adquisición de acciones la opción se ejercerá por el órgano social competente para promover la operación y deberá constar en el folleto explicativo.

[…]

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

[…]»

Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital

15 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19, apartado 3, del TRLITPAJD, constituye un hecho imponible «el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título».

Tributación en caso de sucursales o establecimientos permanentes de una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro

16 A tenor del artículo 20 del TRLITPAJD:

«Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad [...], o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto del presente Título, vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.»

Procedimiento administrativo previo

17 La Comisión, que albergaba dudas sobre la conformidad de las disposiciones mencionadas de la normativa española con las exigencias de la Directiva 69/335, dirigió al Reino de España, el 19 de diciembre de 2003, un escrito de requerimiento y, el 18 de octubre, un escrito de requerimiento complementario. Las autoridades españolas respondieron mediante escritos de 3 de febrero y 24 de noviembre de 2004, respectivamente. Tales respuestas confirmaron las dudas iniciales de la Comisión, por lo que, el 13 de julio de 2005, ésta dirigió al Reino de España un dictamen motivado. Tras la respuesta de las autoridades españolas, de 18 de julio de 2006, a dicho dictamen motivado, las imputaciones de la Comisión se concretaron y delimitaron en el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre la primera imputación

18 Esta primera imputación tiene por objeto los requisitos establecidos en el artículo 96 del TRLIS, que deben concurrir para que las sociedades interesadas puedan acogerse al régimen especial de exención establecido en el capítulo VIII del título VII de la propia Ley. La Comisión sostiene que tales requisitos son ilícitos en lo que atañe a las operaciones que están obligatoriamente exentas del impuesto sobre las aportaciones en virtud de la Directiva 69/335.

19 Pese a la formulación general de dicha imputación, se desprende de la motivación del recurso que aquélla se refiere a las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b), y a las incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b) *bis,* de la Directiva 69/335, en su versión resultante de las Directivas 73/79 y 73/80, antes de la modificación introducida por la Directiva 85/303. El contenido de las disposiciones mencionadas, habida cuenta de la referencia hecha por el artículo 7, apartado 1, en su versión modificada por esta última Directiva, a la situación existente el 1 de julio de 1984, sigue siendo pertinente incluso después de la entrada en vigor de dicha Directiva.

20 Procede recordar a este respecto, con carácter preliminar, que, mediante la sentencia de 21 de junio de 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Rec. p. I-4985, apartados 25 a 33), el Tribunal de Justicia declaró que, en lo que respecta a un Estado como, en este caso, el Reino de España, que el 1 de enero de 1986 se integró como Estado miembro en la Comunidad, la fecha del 1 de julio de 1984, fijada como referencia a efectos de la exención obligatoria establecida en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, en su versión resultante de la Directiva 85/303, es igualmente aplicable a dicho Estado. En la vista ante el Tribunal de Justicia, el representante del Reino de España hizo referencia a un texto legislativo relativo a las operaciones societarias que, a 1 de julio de 1984, estaban sujetas al impuesto en dicho Estado miembro. Tras haber invitado el Presidente de la formación a las partes a pronunciarse sobre dicha comunicación, que podría constituir un elemento nuevo, éstas aceptaron que el Tribunal de Justicia dirimiese el asunto basándose en los escritos presentados ante él.

21 Por lo que respecta a las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del citado artículo 7, apartado 1, letra b), el tipo del impuesto sobre las aportaciones había sido reducido obligatoriamente, con efectos desde el 1 de enero de 1976, por la Directiva 73/80 y había sido fijado entre el 0 % y el 0,50 %. Así pues, tras la modificación introducida en el artículo 7, apartado 1, por la Directiva 85/303, las operaciones en cuestión estaban obligatoriamente exentas del derecho de aportación a partir del 1 de enero de 1986. Las imputaciones de la Comisión se refieren, por lo tanto, a tales operaciones.

22 En cambio, en cuanto a las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b) *bis,* con respecto a las cuales la reducción del tipo del impuesto sobre las aportaciones era meramente facultativa en el momento de la introducción de dicha disposición por la Directiva 73/79, éstas sólo debían estar obligatoriamente exentas del derecho de aportación en virtud de la Directiva 85/303 si estaban exentas o gravadas con un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984, fecha de referencia igualmente aplicable al Reino de España, con arreglo a la sentencia Optimus — Telecomunicações, antes citada. En dicha fecha, las operaciones en cuestión no estaban uniforme y obligatoriamente sujetas a un tipo del impuesto sobre las aportaciones que implicase su exención obligatoria en virtud de la Directiva 85/303.

23 Pues bien, en el caso de autos la Comisión no ha aportado ningún elemento que acredite que el 1 de julio de 1984 las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b) *bis,* de la Directiva 69/335 estuviesen exentas o gravadas con un tipo igual o inferior al 0,50 %, de modo que tales operaciones no pueden considerarse obligatoriamente exentas del derecho de aportación en virtud de la Directiva 69/335. Por consiguiente, procede rechazar la primera imputación en la medida en que se refiere al citado artículo 7, apartado 1, letra b) *bis,* de dicha Directiva y proseguir el examen de esta imputación en relación con las operaciones contempladas en su artículo 7, apartado 1, letra b).

24 La Comisión reprocha concretamente a este respecto que, con arreglo a la normativa española, para que la sociedad interesada pueda quedar exenta, por las operaciones en cuestión, del impuesto establecido en el artículo 1, apartado 2, del TRLITPAJD, debe formalmente optar por el régimen especial de exención instaurado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, mientras que la Directiva 69/335, tras la modificación introducida por la Directiva 85/303, establece una exención obligatoria de dichas operaciones que no está supeditada al cumplimiento de requisitos, como la opción por un régimen especial de exención. Además, la sociedad interesada debe informar de esa

opción al Ministerio de Hacienda, lo que, según la Comisión, constituye un obstáculo adicional a la aplicación de la exención.

25 El Reino de España, aunque no niega que dichas operaciones entren dentro de la categoría de las operaciones que deben estar obligatoriamente exentas, alega, sustancialmente, que la opción por el régimen especial de exención no impone carga material alguna a la sociedad interesada y constituye un requisito mínimo, de carácter puramente formal. Señala que el único requisito material al que se supedita la aplicación de dicho régimen es que la operación en cuestión no tenga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscales. Según el Reino de España, la obligación de comunicar la operación a las autoridades tributarias sirve justamente para comprobar la existencia de motivos económicos válidos que la justifiquen.

26 Este último argumento no puede acogerse.

27 Hay que subrayar, en efecto, que la Directiva 69/335, con el fin de promover la libre circulación de capitales mediante la armonización y, en la medida de lo posible, la supresión gradual del derecho de aportación, dispuso la exención de dicho derecho de las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación de su artículo 7, apartado 1, letra b). Tal exención es obligatoria e incondicional, y constituye para las sociedades interesadas un derecho cuyo ejercicio debe estar garantizado en el ámbito nacional de forma simple y sin ambigüedad.

28 Pues bien, enmarcar ese derecho en un régimen especial nacional y supeditar su ejercicio a una opción formal por dicho régimen puede suscitar en las sociedades interesadas una duda o ambigüedad en cuanto al origen del citado derecho y a las condiciones de su ejercicio y, por ese solo motivo, no puede considerarse conforme al sistema establecido por la Directiva 69/335. Además, la obligación de optar por ese régimen especial no constituye una mera formalidad, puesto que dicha opción debe comunicarse a las autoridades tributarias en la forma y en el plazo prescritos por la normativa nacional. Esta doble obligación de opción y de información como condición

para el ejercicio de un derecho incondicionalmente reconocido por la Directiva 69/335 constituye un obstáculo contrario a ésta.

29 El régimen especial controvertido no puede justificarse por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En efecto, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (sentencia de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia, C-178/05, Rec. p. I-4185, apartado 32).

30 Por consiguiente, como alega fundadamente la Comisión, tales medidas no pueden basarse en una sospecha general de fraude. Únicamente pueden adoptarse caso por caso, para hacer frente a montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica y realizados con el objetivo de eludir el impuesto normalmente exigible (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2007, ING. AUER, C-251/06, Rec. p. I-9689, apartado 44). Se entiende que, en tales supuestos, la carga de la prueba del carácter fraudulento o artificial de la operación de que se trate recae sobre las autoridades nacionales.

31 Como quiera que el Reino de España no ha probado que su normativa tenga únicamente por objeto los montajes puramente artificiales en el sentido antes indicado, procede declarar que la primera imputación formulada por la Comisión es fundada en lo que se refiere a las operaciones incluidas en el ámbito del artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335.

Sobre la segunda imputación

32 Esta segunda imputación se basa en el artículo 19, apartado 3, del TRLITPAJD, según la cual constituye un hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital que estuviesen previamente situados en un Estado miembro que no perciba un impuesto sobre las aportaciones análogo al previsto por la normativa española. La Comisión sostiene que el artículo 4 de la Directiva 69/335, que contiene una lista exhaustiva de las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones, no contempla como hecho imponible de dicho impuesto una operación como la prevista en la citada disposición del TRLITPAJD y, por consiguiente, se opone a ésta.

33 El Reino de España replica que dicha disposición tiene por objeto evitar que las disposiciones de la Directiva 69/335 se utilicen con el fin de eludir la aplicación del sistema tributario español y, por lo tanto, está justificada por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. Así sucedería en el caso de sociedades de capital que, estando desde un principio destinadas a ejercer su actividad en España, se constituyen sin embargo en un Estado miembro en el que su constitución no está sujeta a un derecho de aportación análogo al aplicable en España.

34 La argumentación de la demandada no puede aceptarse.

35 En efecto, procede señalar a ese respecto, en primer lugar, que, con arreglo al artículo 4, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 69/335, 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 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. Por consiguiente, el único criterio al que dicha disposición supedita la aplicación del derecho de aportación en tal supuesto de traslado es el de si la entidad de que se trate tiene la consideración de «sociedad de capital» en el Estado miembro de origen y en el de destino (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Grecia, antes citada, apartados 26, 27 y 29).

36 Hay que señalar también en este contexto que, como pone de relieve la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335 determina, de manera obligatoria y uniforme para los Estados miembros, qué entidades deben ser consideradas «sociedades de capital» a efectos de la aplicación del derecho de aportación.

37 Pues bien, el artículo 19, apartado 3, del TRLITPAJD supedita la aplicación del derecho de aportación en España, en caso de traslado a dicho Estado miembro de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, al criterio de que dicha sociedad no estuviese sujeta a un derecho similar en el Estado miembro de origen. Este criterio de «tributación» o «sujeción» en el Estado miembro de origen no se corresponde con el criterio antes mencionado, establecido en el artículo 4, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 69/335, y permite así la tributación en concepto de derecho de aportación en supuestos que no están previstos en la Directiva. Como quiera que esta Directiva armoniza de forma exhaustiva el ámbito de la imposición por los Estados miembros en los casos de traslado del domicilio social o de la sede de dirección efectiva, la citada disposición del TRLITPAJD es incompatible con lo dispuesto en el artículo 4, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 69/335.

38 Dicha disposición es, además, contraria al sistema general establecido por la Directiva 69/335. En efecto, la circunstancia de que determinados Estados miembros, haciendo uso de la facultad que dicha Directiva concede, hayan renunciado a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no implica que, con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital desde un Estado miembro a otro, este segundo Estado miembro pueda automáticamente aplicar dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia ING. AUER, antes citada, apartados 34 y 35).

39 En segundo lugar, ha de observarse que el artículo 19, apartado 3, del TRLITPAJD se basa en una presunción general de fraude, puesto que dicha disposición implica la aplicación de medidas de forma automática e indiscriminada. Pues bien, por los motivos expuestos en los apartados 29 y 30 de la presente sentencia y con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que en dichos apartados se cita, la referida disposición no puede justificarse por el objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscales. Procede subrayar a este respecto, más específicamente, que 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 (sentencia Comisión/Grecia, antes citada, apartado 32).

40 Por lo tanto, la segunda imputación debe considerarse fundada.

Sobre la tercera imputación

41 En el marco de esta imputación, la Comisión alega que el artículo 20 del TRLITPAJD implica la aplicación del derecho de aportación, por la parte del capital social destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español, a toda sucursal o establecimiento permanente de una sociedad de capital cuyo domicilio social y cuya sede de dirección efectiva estén situados en otro Estado miembro que no perciba un derecho similar al exigido en España. La Comisión sostiene que tal imposición es contraria a la regla de reparto de las competencias tributarias entre Estados miembros establecida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335.

42 Con arreglo al artículo 20 del TRLITPAJD, las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en Estados miembros que no las someten a un gravamen análogo al aplicado en España vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

43 Se desprende de la formulación de esta disposición, referente a las «entidades» que realicen operaciones mercantiles en España a través de sucursales o establecimientos permanentes, que la normativa española prevé la tributación de sociedades de capital que tengan su sede de dirección efectiva en otros Estados miembros y posean sucursales

o establecimientos permanentes en territorio español, por la parte de capital destinado a las operaciones efectuadas por dichas sucursales o establecimientos permanentes en territorio español.

44 El Reino de España no niega que tal tributación es considerada en ese Estado miembro como un derecho de aportación que grava las operaciones en cuestión. En efecto, la parte demandada únicamente alega, en su defensa, que la disposición controvertida se justifica por el objetivo de evitar actos de evasión fiscal, consistentes en constituir una sociedad en un Estado miembro que no contempla un impuesto similar al español e inmediatamente después crear en España un establecimiento permanente o una sucursal a partir de los cuales dicha sociedad efectúe operaciones mercantiles en España.

45 Pues bien, la imposición de tales operaciones de sociedades de capital que tengan su sede de dirección efectiva en otros Estados miembros es contraria al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335, que dispone que las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital en el momento en que se realicen estas operaciones.

46 Esta imposición, que constituye una medida general e indistintamente aplicable, no puede justificarse por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, por los motivos expuestos en los apartados 29 y 30 de la presente sentencia.

47 Por lo tanto, la tercera imputación formulada por la Comisión es fundada.

48 Habida cuenta de todo lo anterior, procede declarar que el Reino de España:

— al supeditar a los requisitos establecidos en el artículo 96 del TRLIS la exención del derecho de aportación de las operaciones contempladas en el artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335;

— al gravar con un derecho de aportación el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades de capital no sujetas en su Estado miembro de origen a un derecho similar al aplicado en España, y

— al someter a un derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo,

ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335.

49 Se desestima el recurso en todo lo demás.

Costas

50 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber sido desestimadas en lo sustancial las pretensiones del Reino de España, procede condenarlo en costas, conforme a lo solicitado por la Comisión.

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

1) Declarar que el Reino de España:

— **al supeditar a los requisitos establecidos en el artículo 96 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la exención del derecho de aportación de las operaciones contempladas en el artículo 7, apartado 1, letra b), 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 las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985;**

— **al gravar con un derecho de aportación el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades de capital no sujetas en su Estado miembro de origen a un derecho similar al aplicado en España, y**

— **al someter a un derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo,**

ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335, en su versión modificada por las Directivas 73/79, 73/80 y 85/303.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar en costas al Reino de España.

Firmas