SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 12 de noviembre de 2009 *

En el asunto C-441/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 8 de julio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de octubre de 2008, en el procedimiento entre

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. K. Schiemann y P. Kūris, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de septiembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Elektrownia Pątnów II sp. zoo, por la Sra. N. Półtorak, radca prawny;

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

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 se refiere a la interpretación del artículo 5, apartado 3, segundo guión, 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) en la versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión (DO 2003, L 236, p. 33) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Elektrownia Pątnów II sp. zoo (en lo sucesivo, «Elektrownia Pątnów») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (presidente de la Sala de lo Económico-Administrativo de Poznan) sobre la aplicación de la ley polaca relativa a la tributación de actos en materia de concentración de capitales.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 1 de la Directiva 69/335 permite a los Estados miembros percibir un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones de los artículos 2 al 9 de dicha Directiva, que denomina «derecho de aportación».

4 El artículo 3 de la Directiva 69/335 define el concepto de «sociedad de capital». Por lo que se refiere a la República de Polonia, dichas sociedades son las sociedades constituidas conforme al Derecho polaco y denominadas: «spółka akcyjna» (sociedad anónima) y «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością» (sociedad de responsabilidad limitada).

5 El artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva enumera, entre las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones, «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza».

6 Este artículo 4, apartado 2, letra c), establece:

«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, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad».

7 El artículo 5 de la Directiva 69/335 fija la base imponible del impuesto sobre las aportaciones. A tenor de su apartado 1:

«Se liquidará el impuesto:

a) en el caso de constitución de una sociedad de capital, de aumento de su capital social o de aumento de su patrimonio social, operaciones señaladas en las letras a), c) y d) del apartado 1 del artículo 4; sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación […]

[…]

e) en el caso de empréstitos señalados en las letras c) y d) del apartado 2 del artículo 4: sobre el importe nominal del empréstito contratado».

8 El artículo 5, apartado 3, segundo guión, de esta Directiva dispone:

«El importe sobre el que se liquide el impuesto en caso de aumento de capital social no comprenderá:

[…]

— el importe de los préstamos contratados por la sociedad de capital que se conviertan en partes sociales y que hubiesen ya sido sometidos al impuesto sobre las aportaciones».

9 El artículo 10 de dicha Directiva dispone:

«Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;

[…].»

Normativa nacional

Normativa aplicable antes de la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea

10 Conforme al artículo 1 de la Ley del impuesto sobre negocios jurídicos civiles, de 9 de septiembre de 2000 (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych; en lo sucesivo, «Ley pcc»):

«1. Estarán sujetos al impuesto:

1) los siguientes negocios jurídicos civiles:

[…]

k) contratos de sociedad (escrituras de constitución);

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, tendrán la consideración de modificaciones contractuales:

[…]

4) las aportaciones suplementarias, préstamo de los socios (accionistas) a la sociedad y cesión de activos o derechos patrimoniales por un socio (accionista) a la sociedad para ser utilizados de forma no retribuida».

11 El artículo 4, número 1, de la Ley pcc establece:

«4. Estarán sujetas a tributación en relación con el impuesto sobre los negocios jurídicos civiles:

1) Las partes de los negocios jurídicos civiles […]».

12 A tenor del artículo 5, apartado 1, de esta Ley:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, estarán obligadas solidariamente a abonar el impuesto las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades organizadas desprovistas de personalidad jurídica que sean parte de negocios jurídicos civiles […].»

13 A tenor del artículo 6, apartado 1, número 8, letra d), de dicha Ley, la base imponible está constituida:

«en caso de un préstamo que un socio o accionista conceda a la sociedad, por el importe o el valor del préstamo».

14 Conforme al artículo 2 de la Ley de 19 de diciembre de 2003, de modificación de la Ley del impuesto sobre negocios jurídicos civiles (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych):

«A los negocios jurídicos civiles respecto a los cuales se haya originado la obligación tributaria antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se aplicarán las disposiciones anteriormente en vigor».

Normativa aplicable tras la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea y hasta el 31 de diciembre de 2006

15 A tenor del artículo 1 de la Ley pcc, en la versión de la Ley de 19 de diciembre de 2003 (en lo sucesivo, «Ley pcc modificada»):

«1. Estarán sujetos al impuesto:

1) los siguientes negocios jurídicos civiles:

[…]

k) contratos de sociedad (escrituras de constitución);

[…]

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, tendrán la consideración de modificaciones contractuales:

[…]

2) para una sociedad de capital: la aportación o el incremento de una aportación a la sociedad cuyo valor dé lugar a un aumento del capital social, y las aportaciones suplementarias […].»

16 El artículo 1 *bis* de la Ley pcc modificada dispone:

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

[…]

2) sociedad de capital: las sociedades de responsabilidad limitada o anónimas […].»

17 A tenor del artículo 3 de esta Ley:

«1. La obligación tributaria se originará:

[…]

2) en la fecha en que se haya adoptado el acuerdo de aumento del capital de una sociedad con personalidad jurídica».

18 Conforme al artículo 4 de dicha Ley:

«Estarán sujetas a tributación en relación con el impuesto sobre los negocios jurídicos civiles:

[…]

las sociedades con personalidad jurídica, en caso de aumento de capital social».

19 A tenor del artículo 6 de la misma Ley:

«1. La base imponible está constituida:

[…]

8) respecto a un contrato de sociedad,

[…]

b) en caso de modificación contractual, por el valor de las aportaciones que aumentan el patrimonio de la sociedad, o bien el importe en que aumenta el capital social,

[…].»

20 El artículo 7 de la Ley pcc modificada dispone:

«1. Los tipos impositivos quedan fijados en los siguientes importes:

[…]

9) sobre los contratos de sociedad: 0,5 %».

21 A tenor del artículo 9 de la mencionada Ley:

«Estarán exentos del impuesto los siguiente negocios jurídicos de Derecho civil:

[…]

10) los préstamos concedidos:

[…]

h) a una sociedad de capital por un socio (accionista)».

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

22 Elektrownia Pątnów es filial de Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (en lo sucesivo, «sociedad matriz»). Entre 2002 y 2004 ésta concedió a Elektrowni Pątnów una serie de préstamos. Conforme a la ley polaca aplicable a la sazón, Elektrowni Pątnów abonó el impuesto sobre negocios jurídicos civiles por los préstamos que había contratado.

23 El 25 de julio de 2005, la sociedad matriz celebró con Elektrownia Pątnów un acuerdo que, en contrapartida de una suscripción de participaciones en Elektrownia Pątnów, preveía una transferencia a ésta de los créditos de los que la matriz era titular por razón de los préstamos concedidos.

24 Esta compensación extinguió la deuda de Elektrownia Pątnów frente a la sociedad matriz y aumentar el capital social de la filial.

25 Además, la sociedad matriz suscribió el incremento del valor de cada una de dichas participaciones por un importe total que coincidía con el de su crédito frente a Elektrownia Pątnów.

26 Conforme a la ley polaca, el aumento del capital social de Elektrownia Pątnów, decidido mediante acuerdo adoptado el 27 de julio de 2005 por la junta general de los socios de dicha sociedad, constituía una modificación del contrato de sociedad. Con arreglo a la legislación polaca, dicha operación quedaba sujeta al impuesto sobre los negocios jurídicos civiles.

27 Elektrownia Pątnów presentó entonces a la administración fiscal una reclamación por entender que había sido objeto de doble imposición en concepto de impuesto sobre las aportaciones en caso de conversión de préstamos en capital, contrario al artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335, que había entrado en vigor en el territorio de la República de Polonia el 1 de mayo de 2004 a raíz de la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea.

28 Comoquiera que su reclamación fue desestimada, Elektrownia Pątnów sometió el asunto al tribunal contencioso-administrativo, que desestimó su recurso. Entonces Elektrownia Pątnów interpuso recurso de casación ante el Naczelny Éste decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz del Derecho comunitario (en particular de las disposiciones de la Directiva 69/335[…]), ¿deben las autoridades tributarias, a la hora de recaudar el impuesto sobre las aportaciones que grava un aumento de capital, tener en cuenta operaciones que afectan a esta misma parte del capital y que estaban sujetas al impuesto sobre las aportaciones antes de la adhesión de Polonia a la Unión Europea?

¿Se aplica en particular el mecanismo previsto en el artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335 […] si la transformación de préstamos concedidos a una sociedad de capital en el sentido del artículo 4, apartado 2, letra c), de la citada Directiva se produce tras la adhesión y tales préstamos ya han tributado anteriormente sobre la

base de los principios del Derecho nacional en vigor hasta la fecha de la adhesión, establecidos en la Ley [pcc]?»

Sobre la cuestión prejudicial

29 El órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si la prohibición, impuesta en el artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335, de tener en cuenta, a la hora de calcular el importe sobre el que se liquida el impuesto en caso de aumento de capital social, el importe de los préstamos contraídos por la sociedad de capital que se conviertan en partes sociales y que ya hubiesen sido sometidos al impuesto sobre las aportaciones se aplica en el supuesto de que la conversión en partes sociales de los préstamos concedidos a una sociedad de capital haya tenido lugar después de la adhesión del Estado miembro a la Unión Europea, aunque tales préstamos sean anteriores a dicha adhesión y, en aquel momento, ya hubieran sido objeto de tributación con arreglo a la ley nacional vigente a la sazón.

30 Para responder a esta cuestión, es necesario tener en cuenta, a efectos de la interpretación y aplicación de la Directiva 69/335, la situación específica de un Estado como la República de Polonia, que se integró como Estado miembro en las Comunidades Europeas con efectos de 1 de mayo de 2004 (en este sentido, véase la sentencia de 21 de junio de 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rec. p. I-4985, apartado 25).

31 De lo anterior se desprende, en primer lugar, que la Directiva 69/335 no era aplicable en dicho Estado antes de esa fecha. Las medidas en materia de tributación o exención de las operaciones comprendidas en el concepto de concentración de capitales se adoptaban en el ordenamiento jurídico polaco, antes de la fecha mencionada, exclusivamente en función de lo dispuesto en el Derecho nacional (en este sentido, véase la sentencia Optimus – Telecomunicações, antes citada, apartado 26).

32 Asimismo, según reiterada jurisprudencia, una norma nueva se aplica inmediatamente a los efectos futuros de una situación nacida bajo el imperio de la antigua norma (véase,

especialmente, la sentencia de 10 de julio de 1986, Licata/CES, 270/84, Rec. p. 2305, apartado 31). Con arreglo a este principio, el Tribunal de Justicia ha considerado, en particular, que, dado que el Acta relativa a las condiciones de adhesión de un Estado miembro no había previsto en ningún momento condiciones específicas respecto de la aplicación de una disposición del Tratado CE, debía considerarse que esta disposición era de aplicación inmediata y obligaba a ese Estado desde la fecha de su adhesión, de forma que se aplicaba a los efectos futuros de situaciones nacidas antes de la adhesión de dicho Estado a las Comunidades (en este sentido, véanse las sentencias de 2 de octubre de 1997, Saldanha y MTS, C-122/96, Rec. p. I-5325, apartado 14, y de 29 de enero de 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Rec. p. I-1049, apartado 50).

33 Resulta asimismo de una jurisprudencia reiterada que, con el fin de garantizar el respeto de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, las normas comunitarias de Derecho sustantivo deben interpretarse en el sentido de que sólo contemplan situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor en la medida en que de sus términos, finalidad o sistema, se desprenda claramente que debe atribuírseles dicho efecto (véanse, en particular, las sentencias de 10 de febrero de 1982, Bout, 21/81, Rec. p. 381, apartado 13; de 15 de julio de 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Rec. p. I-4147, apartado 22, y Pokrzeptowicz-Meyer, antes citada, apartado 49).

34 Por consiguiente, a falta, en el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, de disposiciones específicas relativas a la aplicación en el tiempo de la Directiva 69/335, para responder a la cuestión planteada es preciso determinar si una situación como la controvertida en el procedimiento principal constituye una situación existente con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva 69/335 en Polonia y a la que, por tanto, dicha Directiva sólo podría aplicarse retroactivamente si existiera una intención clara de que así fuera, o si, por el contrario, se trata de una situación nacida antes de la entrada en vigor en Polonia de dicha Directiva, pero cuyos efectos futuros se rigen por ésta desde su entrada en vigor, con arreglo al principio de que las nuevas normas se aplican de forma inmediata a las situaciones en curso (en este sentido, véase la sentencia Pokrzeptowicz-Meyer, antes citada, apartado 51).

35 A este respecto procede constatar que la tributación de los préstamos controvertida en el procedimiento principal, que habían sido contraídos antes de la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, se llevó a cabo sobre la base de la normativa

vigente en la fecha del devengo del impuesto, constituido por la redacción de los negocios jurídicos civiles que reflejaron estos préstamos. En esa fecha no existían en el ordenamiento jurídico polaco normas que impidieran que estos negocios fueran sometidos a gravamen en un primer momento como préstamos y, a continuación, en el momento de su eventual conversión en aumento de capital.

36 No cabe considerar que la introducción en el Derecho polaco de tal norma, que prohíbe gravar de nuevo las mismas cantidades por su incorporación al capital, ponga en entredicho la tributación que ya se haya llevado a cabo y, por ese motivo, tenga carácter retroactivo.

37 La única finalidad y el único alcance de esta norma consiste en evitar la doble imposición de la misma base imponible y se aplica, desde su entrada en vigor, tanto a los préstamos contraídos con anterioridad de la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea y, por tanto, en la fecha de su entrada en vigor en el ordenamiento jurídico polaco y convertidos con posterioridad a esta adhesión en partes sociales, como a los préstamos que se contraten tras dicha adhesión.

38 De las consideraciones precedentes se desprende que el artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335 constituye únicamente una norma nueva que se aplica inmediatamente a las operaciones realizadas después de su entrada en vigor en Polonia y que estén incluidas en su ámbito de aplicación.

39 De ello se desprende que el artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335 obliga a tener en cuenta, al fijar la base imponible del impuesto sobre las aportaciones que grava en aumento de capital de una sociedad realizada, mediante la conversión en partes sociales, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, de préstamos contraídos por esta misma sociedad antes de dicha adhesión, del impuesto anterior de estos préstamos sobre la base de la normativa nacional vigente a la sazón.

40 Contrariamente a lo que afirma la República de Polonia, tal interpretación de la Directiva 69/335 no equivale, en absoluto, a aplicarla retroactivamente a hechos anteriores a la adhesión de este Estado miembro, sino únicamente a aplicar, a partir de su entrada en vigor, la prohibición de una doble tributación que impone dicha Directiva, lo que obliga necesariamente a tener en cuenta también los gravámenes que ya se hubieran impuesto antes de esta entrada en vigor.

41 Por otra parte, el Tribunal de Justicia no tiene por qué averiguar si, como parece haber afirmado la República de Polonia en la vista, los elementos sometidos a gravamen antes de su adhesión sobre la base de la normativa nacional vigente a la sazón corresponde total o parcialmente a los elementos sometidos a gravamen con posterioridad a esta adhesión, extremo éste que incumbe exclusivamente apreciar al juez que conozca del procedimiento principal.

42 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 3, segundo guión, de la Directiva 69/335 obliga a tener en cuenta, al fijar la base imponible del impuesto sobre las aportaciones que grava en aumento de capital de una sociedad realizada, mediante la conversión en partes sociales, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, de préstamos contraídos por esta misma sociedad antes de dicha adhesión, el impuesto anterior de estos préstamos sobre la base de la normativa nacional vigente a la sazón.

Costas

43 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 Sexta) declara:

El artículo 5, apartado 3, segundo guión, 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 la versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión, obliga a tener en cuenta, al fijar la base imponible del impuesto sobre las aportaciones que grava en aumento de capital de una sociedad realizada, mediante la conversión en partes sociales, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, de préstamos contraídos por esta misma sociedad antes de dicha adhesión, el impuesto anterior de estos préstamos sobre la base de la normativa nacional vigente a la sazón.

Firmas