

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 9 de julio de 2009

Asunto: C-397/07, recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra España.

Partes: *Comisión contra Reino de España*

Síntesis

«Incumplimiento de Estado – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Sociedades de capital – Directiva 69/335/CEE – Artículos 2, apartados 1 y 3, 4, apartado 1, y 7 – Derecho de aportación – Exención – Requisitos – Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de un Estado miembro a otro Estado miembro – Derecho de aportación que grava el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en un Estado miembro por sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en otro Estado miembro»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La Comisión Europea dirigió sendos escritos de requerimiento el 19 de diciembre de 2003 y el 18 de octubre de 2004 por considerar que la normativa española del ITPAJD vulneraba la Directiva 69/335/CEE por diferentes motivos, que fueron concretados y delimitados en el dictamen motivado de 18 de julio de 2006 tras la respuesta insatisfactoria dada por el gobierno español.

En líneas generales, se considera que la normativa española vulnera la Directiva 69/335/CEE al supeditar las operaciones que están obligatoriamente exentas del Impuesto sobre las aportaciones según dicha Directiva al cumplimiento de los requisitos previstos en el TRLIS para acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, cuando dicho régimen sea aplicable a la operación en cuestión (artículos 19 y 20 del TRLITPAJD antes de la modificación operada por la Ley 4/2008).

Alega la Comisión, en relación con esta primera imputación, que se añaden condiciones contrarias que contravienen el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en los artículos 7.1.b) y 7.1.b) bis, de la Directiva 69/335/CEE, en su versión resultante de las Directivas 73/79 y 73/80 antes de la modificación introducida por la Directiva 85/303.

Sin embargo, las imputaciones de la Comisión cabe entenderlas referida a las operaciones incluidas en el artículo 7.1.b) de la Directiva 69/335/CEE, que se encuentran obligatoriamente exentas del derecho de aportación a partir el 1 de enero de 1986, en virtud de la Directiva 85/303. Las operaciones afectadas son todas aquellas que se conocen como operaciones de reestructuración de sociedades de capital, 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.

En cambio, las operaciones afectadas por el artículo 7.1.b) bis, afecta, en cambio a las operaciones asimilables a las referidas operaciones de reestructuración, cuando una sociedad de capital en vías de

constitución o anteriormente existente adquiriera participaciones que representen al menos el 75% del capital social anteriormente emitido de otra sociedad de capital. La exención de dichas operaciones sólo era obligatoria si las operaciones estaban exentas o gravadas con un tipo igual o inferior al 0,50% el 1 de julio de 1984. Sin embargo, la Comisión no justificó que dichas operaciones estuvieran exentas en España en dicha fecha, por lo que no se consideró relevante dicha imputación y quedó rechazada.

La Comisión rechaza asimismo que las condiciones establecidas por la normativa española puedan basarse en una sospecha general de fraude.

Asimismo, sostiene la Comisión que el artículo 19.3 del TRLITPAJD establece un hecho imponible específico sin apoyo en la normativa comunitaria que limita, a través de la lista exhaustiva del artículo 4 de la Directiva, las operaciones gravables por los Estados, entre las que no se encuentra 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.

Finalmente, la Comisión sostiene que la imposición de las aportaciones correspondientes a la parte de 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 percibe derecho similar 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

2. Comentario

España pasa por ser uno de los países con mayor correlación de recursos por incumplimiento dilucidados ante el TJCE frente a cuestiones prejudiciales en materia tributaria planteadas por los jueces nacionales. En el presente número damos cuenta de dos sentencias que por su importancia y trascendencia merecen de un estudio individual y más profundo.

Mediante la presente sentencia condenatoria, el TJCE declara que España ha incumplido las obligaciones derivadas de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, al establecer requisitos distintos para el disfrute de determinadas exenciones, o gravando situaciones y hechos imponibles que no se encontraban habilitados por la Directiva, o sobre los que carece de jurisdicción en virtud de lo dispuesto en la Directiva. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ya anticipó en su artículo 7, las modificaciones normativas tendentes a ajustarse a las exigencias del Dictamen emitido en su día por la Comisión.

Fruto de esta sentencia condenatoria, la normativa del ITPAJD considera como operaciones no sujetas las operaciones de reestructuración y los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

Con anterioridad, en cambio, la legislación española determinaba que la exención estaba condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

- que la entidad optara formalmente por el régimen especial de exención previsto para las operaciones de reestructuración en la normativa del Impuesto sobre Sociedades
- que se informara de dicha opción al Ministerio de Hacienda para poder disfrutar de la exención en el ITPAJD.

El TJCE, siguiendo la posición defendida por la Comisión Europea, entiende que dichos requisitos contrarían la exención obligatoria y plana establecida en la Directiva 69/335/CE tras la modificación operada por la Directiva 85/303/CEE. En palabras del TJCE “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” (27).

De ahí que los requisitos establecidos por la normativa española son contrarios al ordenamiento comunitario. No pueden entenderse como una mera formalidad, sino que constituyen un requisito que supedita la aplicación de la exención –comunicación en tiempo y forma–, en la medida en que supone un obstáculo contrario a ésta.

El TJCE tampoco acepta que el establecimiento de dichas formalidades se justifique por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En este sentido, el gobierno español argumentó que la obligación de comunicar la operación a las autoridades tributarias servía justamente para comprobar la existencia de motivos económicos válidos que la justificaran. Varios son los argumentos formulados por el TJCE para rechazar dicha justificación:

- La Directiva no contiene ninguna disposición explícita que permita a los Estados miembros adoptar medidas generales para luchar contra la evasión fiscal. La armonización propiciada por la Directiva 69/335/CEE es exhaustiva y no permite margen de maniobra a los Estados al respecto.
- En consecuencia, los Estados únicamente pueden oponerse a la aplicación del Derecho Comunitario en circunstancias especiales que constituyan una práctica abusiva o fraudulenta. En este sentido, el Tribunal reitera su doctrina según la cual 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, debiendo recaer la carga de la prueba de la artificiosidad sobre las autoridades nacionales (30).

En relación con el segundo punto de imputación, el TJCE considera que conforme al artículo 4.1, 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.

En consecuencia, el criterio de tributación o sujeción en el Estado miembro de origen no se corresponde con el criterio antes mencionado, permitiendo la tributación en concepto de derecho de aportación *en supuestos que no están previstos en la Directiva*, supuestos en los que se verifica el incumplimiento (37).

Aunque un Estado haya hecho uso de la facultad de dejar exentas las aportaciones, dicha situación 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) (38).

Además, y conforme a la jurisprudencia reiterada la legislación tributaria no puede basarse en una presunción general de fraude, sobre todo, y de forma específica, cuando se haga uso de un derecho creado por el Derecho comunitario. El ejercicio de dicho derecho no puede justificar por sí solo una sospecha de abuso. (39).

La misma conclusión se alcanza en relación con la previsión anterior de gravamen por las aportaciones correspondientes a 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, tal como recogía el anterior artículo 20 del TRLITPAJD. Se rechazan las justificaciones basadas en la necesidad de evitar actos de evasión fiscal, aunque los socios planeen crear una sociedad en un Estado donde no se exige dicho impuesto y posteriormente establecer un establecimiento permanente o una sucursal en nuestro país, pues no se aceptan las medidas generales y aplicables sin distinción para combatir el fraude.

Dicha imposición resulta contraria, además, al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335, que dispone que las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán impositivas 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 (45).

3. Fallo

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.

