

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092984

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de mayo de 2024

Sala 7.^a

Asunto n.º C-241/23

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Aportación no dineraria mediante bienes inmuebles. Contraprestación. Acciones. P. es una sociedad sujeta al IVA, cuyo capital social está dividido en acciones entre finales de 2014 y principios de 2015, P. celebró varios contratos con W. y B. que tenían por objeto la transmisión de bienes inmuebles de su propiedad y una aportación dineraria a cambio de acciones de P. En los contratos, se estipuló que la contraprestación de las aportaciones no dinerarias al capital de P. estaría constituida por acciones de esta, valoradas a su precio de emisión y para determinarlo, las partes se basaron en el valor de los bienes inmuebles aportados, que fue estimado por un tercero conforme a los precios de mercado. En sus declaraciones del IVA correspondientes al cuarto trimestre de 2014 y al primer trimestre de 2015, P. incluyó el importe del IVA y el importe neto que figuraban en las facturas emitidas por W. y B. relativas a las aportaciones de bienes inmuebles al capital de P. Dichos importes se calcularon basándose en el valor de emisión de las acciones de P. recibidas como contraprestación de las aportaciones. La autoridad tributaria polaca de primer grado, consideró que, a efectos del IVA, la base imponible de las aportaciones efectuadas por W. y B. en el marco del aumento de capital de P. debía calcularse teniendo en cuenta el valor nominal de las acciones y no su valor de emisión. Del art. 73 de la Directiva IVA se desprende que, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener. Dicha contraprestación no tiene por qué ser necesariamente dineraria, pero es importante que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice a título oneroso, es decir, que exista una relación directa entre los bienes o prestaciones intercambiados y que el valor del bien o de la prestación dados a cambio pueda expresarse en dinero. En el presente asunto, el valor subjetivo de la contraprestación de las aportaciones de bienes inmuebles es el valor en dinero que W. y B. atribuyeron a las acciones de P. cuando aceptaron esas acciones a cambio de las aportaciones al capital de P. De los contratos celebrados entre W. y B., por una parte, y P., por otra, se desprende que la contraprestación de la incorporación al capital de P. de los bienes inmuebles pertenecientes hasta entonces a W. y a B. consiste en la atribución de un número de acciones, cuyo valor unitario se determinó en función del valor de emisión de tales acciones. De ello se sigue que el valor subjetivo de cada una de las acciones que W. y B. suscribieron con ocasión del aumento de capital es el precio de emisión de dichas acciones. Este precio de emisión, es el valor en dinero acordado y realmente recibido por W. y B. por cada una de las acciones de P. Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho de que, en el presente asunto, el valor de emisión de las acciones haya sido determinado por las partes tras la estimación por un tercero del valor de mercado de los bienes inmuebles aportados. el hecho de que el precio acordado corresponda al precio de mercado no demuestra que la base imponible del IVA se haya determinado a la luz de un valor objetivo en lugar de a la luz del valor subjetivo realmente acordado por las partes. Por consiguiente, la contraprestación realmente estipulada por los bienes inmuebles de que se trata, que, con arreglo al art.73 de la Directiva del IVA, constituye la base imponible del IVA, debe determinarse teniendo en cuenta el número de acciones de P, valoradas a su precio de emisión, que W. y B. pudieron suscribir. En el presente asunto, nada en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite pensar que el valor de emisión de las acciones de que se trata resulte de una práctica abusiva y por tanto el art.73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor de emisión de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por dicho valor de emisión.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 73, 74 y 80.

PONENTE:

Doña A. Prechal.

En el asunto C-241/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 24 de febrero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de abril de 2023, en el procedimiento entre

P. sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y las Sras. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Juez de la Sala Séptima, y M. L. Arastey Sahún, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de P. sp. z o.o., por el Sr. J. Martini, doradca podatkowy;
- en nombre de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, por la Sra. J. Kazimierczak, radca prawny;
- en nombre de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. U. Małecka, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Croacia y a las adaptaciones del Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2012, L 112, p. 21) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P. sp. z o.o. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Administración Tributaria de Varsovia, Polonia) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de recurso»), en relación con la negativa de esta autoridad a tener en cuenta la deducción practicada por dicha sociedad de los importes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que figuraban en las facturas emitidas por W. y por B. en concepto de aportaciones de bienes inmuebles que estas sociedades efectuaron al capital de P.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 73 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los

bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4. El artículo 74 de esta Directiva establece:

«En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

5. El artículo 80 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal [de mercado] y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2[,] y los artículos 380 a 390 *quater*;

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último.

2) Cuando hagan uso de la facultad contemplada en el apartado 1, los Estados miembros podrán definir las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a los que se aplicarán las medidas.

[...]]»

Derecho polaco

6. El artículo 29a de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece en su apartado 1:

«Constituirá la base imponible, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 a 5 y en los artículos 30a a 30c, 32, 119 y 120, apartados 4 y 5, la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega de los bienes o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, por la venta, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidos las dotaciones, las subvenciones y demás suplementos de naturaleza similar, que influyan directamente en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.»

7. El artículo 86, apartado 1, de esta Ley dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para la realización de operaciones sujetas al impuesto, el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 15 tendrá derecho a deducir el importe del impuesto soportado del importe del impuesto devengado, sin perjuicio de los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y 124.»

8. El artículo 88 de dicha Ley está redactado en los siguientes términos:

«[...]

3a. Las facturas y documentos aduaneros no podrán servir de base para la reducción del impuesto devengado ni para la devolución de la diferencia o la devolución del impuesto soportado cuando:

[...]

4) las facturas emitidas, las facturas rectificativas o los documentos aduaneros:

[...]

b) consignen importes que no sean conformes con la realidad —en la parte de las partidas respecto de las cuales se hayan consignado importes que no sean conformes con la realidad—,

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9. P. es una sociedad sujeta al IVA, cuyo capital social está dividido en acciones.

10. Entre finales de 2014 y principios de 2015, P. procedió a un aumento de capital mediante aportaciones no dinerarias de W. y B. Más concretamente, estas dos últimas sociedades celebraron con P. varios contratos que tenían por objeto la transmisión de bienes inmuebles de su propiedad y una aportación dineraria a cambio de acciones de P. Los días 3 de octubre, 28 de noviembre y 29 de diciembre de 2014, P. celebró sendos contratos con W., en virtud de los cuales esta se comprometió a transmitir a aquella veintitrés bienes inmuebles y una determinada cantidad de dinero a cambio de, respectivamente, 4 767, 1 164 y 7 745 acciones emitidas por P. Además, los días 3 de octubre y 28 de noviembre de 2014, P. celebró sendos contratos con B., en virtud de los cuales esta se comprometió a transmitir a aquella dos bienes inmuebles y una determinada cantidad de dinero a cambio de, respectivamente, 2 100 y 133 acciones emitidas por P. En los contratos, se estipuló que la contraprestación de las aportaciones no dinerarias al capital de P. estaría constituida por acciones de esta, valoradas a su precio de emisión. Este precio quedó fijado en 35 287,19 eslotis polacos (PLN) por acción, es decir, aproximadamente 8 123 euros. Para determinarlo, las partes se basaron en el valor de los bienes inmuebles aportados, que fue estimado por un tercero conforme a los precios de mercado.

11. En sus declaraciones del IVA correspondientes al cuarto trimestre de 2014 y al primer trimestre de 2015, P. incluyó el importe del IVA y el importe neto que figuraban en las facturas emitidas por W. y B. relativas a las aportaciones de bienes inmuebles al capital de P. Dichos importes se calcularon basándose en el valor de emisión de las acciones de P. recibidas como contraprestación de las aportaciones.

12. Mediante resolución de 28 de marzo de 2017, el Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie (Jefe de la Oficina Tributaria n.º 1 de Varsovia Centro, Polonia), autoridad tributaria de primer grado, consideró que, a efectos del IVA, la base imponible de las aportaciones efectuadas por W. y B. en el marco del aumento de capital de P. debía calcularse teniendo en cuenta el valor nominal de las acciones de esta sociedad, que era de 50 PLN por acción, es decir, alrededor de 11,50 euros, y no su valor de emisión, que era de 35 287,19 PLN por acción, es decir, aproximadamente 8 123 euros. En consecuencia, esa autoridad cuestionó el derecho de P. a deducir todo IVA relativo a dichas aportaciones cuyo importe superara el importe calculado basándose en el valor nominal de las acciones.

13. Mediante resolución de 30 de junio de 2017, la autoridad tributaria de recurso confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado, ya que consideró que los importes que figuraban en las facturas emitidas por W. y B. relativas a las aportaciones de bienes inmuebles al capital de P. a cambio de acciones de esta sociedad no eran plenamente conformes con la realidad y, por tanto, con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA, no conferían a P. el derecho a deducir el IVA. Según la autoridad tributaria de recurso, la contraprestación percibida por W. y B. a cambio de las aportaciones no dinerarias efectuadas al capital de P. debía apreciarse basándose en el valor nominal de las acciones.

14. Mediante sentencia de 29 de mayo de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia) desestimó el recurso de P. contra la resolución de la autoridad tributaria de recurso. Remitiéndose, en particular, a los artículos 29a, apartado 1, y 88, apartado 3a, punto 4, letra b), de la Ley del IVA, dicho órgano jurisdiccional declaró que la contraprestación debida a una entidad que efectúe una aportación no dineraria a una sociedad, distinta de una aportación de empresa o de una parte organizada de una empresa, corresponde al valor nominal de las acciones que esa sociedad haya transmitido a la entidad como retribución de la aportación.

15. P. recurrió esa sentencia en casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente. P. considera, en particular, que se ha interpretado erróneamente que el artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA exige que la base imponible de una operación de aportación no dineraria se determine fundándose en el valor nominal de las acciones que se reciban como contraprestación. Según P., la interpretación correcta de esta disposición conlleva que se tenga en cuenta el precio de emisión de las acciones para calcular la base imponible de la aportación de que se trata. En su caso, cabría restar de dicha base el valor de la aportación dineraria que P. obtuvo en el marco de la operación de aportación.

16. El órgano jurisdiccional remitente considera que, en el caso de una aportación no dineraria a cambio de acciones, en primer lugar, el valor de mercado del objeto de la aportación no puede servir para determinar la base imponible del IVA de dicha aportación y, en segundo lugar, la contraprestación está constituida por las acciones de la sociedad.

17. En cambio, dicho órgano jurisdiccional estima que el Tribunal de Justicia aún no ha abordado la cuestión de si, para determinar tal base imponible, es preciso tener en cuenta el valor nominal de las acciones o, por el contrario, su valor de emisión conforme a lo que hayan acordado las partes.

18. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la forma en que debe determinarse la base imponible del IVA en el presente asunto. A este respecto, puntualiza que es manifiesto que el valor nominal de las acciones, considerado como base imponible por las autoridades tributarias nacionales, no correspondía al valor de los bienes inmuebles que se aportaron a P. y que, en razón de ese desequilibrio, las partes acordaron en los contratos de aportación no dineraria que la contraprestación de las aportaciones estuviese constituida por acciones de P. valoradas a su precio de emisión. Este último enfoque permite conferir a las operaciones de que se trata un carácter recíproco.

19. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe entenderse que la contraprestación que quien realice la entrega de bienes obtenga o vaya a obtener, mencionada en el artículo 73 de la Directiva [del IVA], es el valor nominal de las acciones suscritas, o bien el valor de emisión si las partes han estipulado que la contraprestación ascienda al valor de emisión de las acciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

20. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el artículo 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor nominal de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por el valor de emisión de dichas acciones.

21. A este respecto, del tenor del artículo 73 de la Directiva IVA se desprende que, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener.

22. Dicha contraprestación no tiene por qué ser necesariamente dineraria. Los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas a la luz de la Directiva del IVA. Así pues, la contraprestación de una prestación de servicios o de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios o en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada).

23. No obstante, es importante que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice a título oneroso, es decir, que exista una relación directa entre los bienes o prestaciones intercambiados y que el valor del bien o de la prestación dados a cambio pueda expresarse en dinero. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo

del servicio prestado al destinatario (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartados 31 y 35 y jurisprudencia citada).

24. En el presente asunto, P. realizó varios aumentos de capital adquiriendo la propiedad de bienes inmuebles pertenecientes a W. y a B. La contraprestación que estas sociedades recibieron por aportar sus bienes inmuebles al capital de P. consistió en acciones de P. que esta emitió a tal efecto.

25. Por lo tanto, existe una relación directa entre la transmisión de esos bienes inmuebles por W. y B. y la atribución de acciones de P. a estas sociedades. Además, el valor de las acciones transferidas a dichas sociedades puede expresarse en dinero.

26. Por lo que respecta a la valoración en dinero de las referidas acciones, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en Derecho polaco, el valor nominal de las acciones de una sociedad mercantil se define, en esencia, como el valor, por acción, de los activos financieros y no financieros aportados por los socios fundadores, tal como quede fijado en los estatutos sociales. Este valor es, pues, el valor de cada acción de una sociedad, aceptado por los accionistas en el momento de la constitución de la sociedad y determinado en función de las aportaciones de aquellos a dicha sociedad en ese momento. En cuanto al valor de emisión de una acción, este corresponde al valor de tal acción en el momento de su emisión. Cuando se crea una sociedad, el valor de emisión de una acción equivale, en principio, al valor nominal de esta. Sin embargo, el valor de una sociedad puede aumentar o disminuir durante la existencia de la sociedad en función, en particular, de la actividad de esta, de modo que el valor de cada una de las acciones de la sociedad irá aumentando o, por el contrario, disminuyendo en relación con su valor nominal. Cuando una sociedad cuyas acciones se han revalorizado desde su creación emite nuevas acciones, el precio de emisión de estas suele ser más elevado que el valor nominal de las acciones existentes con el fin de evitar que se diluya el valor de estas últimas acciones.

27. Por otra parte, de reiterada jurisprudencia se desprende que la base imponible de una entrega de bienes realizada a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 44 y jurisprudencia citada).

28. Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de una entrega de bienes, que constituye la contraprestación de otra entrega de bienes, atribuya a los bienes que pretende obtener y debe corresponder a la cantidad que aquel esté dispuesto a desembolsar para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 45 y jurisprudencia citada).

29. En el presente asunto, el valor subjetivo de la contraprestación de las aportaciones de bienes inmuebles es el valor en dinero que W. y B. atribuyeron a las acciones de P. cuando aceptaron esas acciones a cambio de las aportaciones al capital de P.

30. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, de los contratos celebrados entre W. y B., por una parte, y P., por otra, se desprende que la contraprestación de la incorporación al capital de P. de los bienes inmuebles pertenecientes hasta entonces a W. y a B. consiste en la atribución de un número de acciones, cuyo valor unitario se determinó en función del valor de emisión de tales acciones. De ello se sigue que el valor subjetivo de cada una de las acciones que W. y B. suscribieron con ocasión del aumento de capital es el precio de emisión de dichas acciones.

31. Este precio de emisión, que ascendía a 35 287,19 PLN, es decir, aproximadamente 8 123 euros, es, por ende, el valor en dinero acordado y realmente recibido por W. y B. por cada una de las acciones de P.

32. Así pues, habida cuenta de que, por un lado, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible de los bienes inmuebles transmitidos a P. debe determinarse a la luz de la contraprestación acordada y realmente recibida a este efecto por W. y B. y, por otro lado, P. y esas sociedades acordaron que la contraprestación consistiría en la atribución de acciones de P. a un precio de emisión de 35 287,19 PLN por acción, es decir, aproximadamente 8 123 euros, ha de tomarse en consideración el precio de emisión, y no el valor nominal de las acciones, a saber, 50 PLN, es decir, alrededor de 11,50 euros, para determinar la base imponible de la transmisión de esos bienes inmuebles.

33. Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho de que, en el presente asunto, el valor de emisión de las acciones haya sido determinado por las partes tras la estimación por un tercero del valor de mercado de los bienes inmuebles aportados. En efecto, como indicó en sus observaciones el Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Defensor de la Pequeña y Mediana Empresa, Polonia), dicha estimación únicamente pone de manifiesto que las partes acordaron términos y condiciones análogos a los que habrían podido acordar otras partes para la venta de tales bienes inmuebles en el mercado, pero no afecta a la afirmación de que las partes del litigio principal estipularon que el valor de las acciones de que se trata fuera el valor de emisión de estas.

34. Así pues, el hecho de que el precio acordado corresponda al precio de mercado no demuestra que la base imponible del IVA se haya determinado a la luz de un valor objetivo en lugar de a la luz del valor subjetivo realmente acordado por las partes. Por consiguiente, la contraprestación realmente estipulada por los bienes inmuebles de que se trata, que, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA, constituye la base imponible del IVA, debe determinarse teniendo en cuenta el número de acciones de P, valoradas a su precio de emisión, que W. y B. pudieron suscribir.

35. La apreciación que figura en el apartado 32 de la presente sentencia tampoco queda desvirtuada por la alegación del Gobierno polaco, que este formuló en sus observaciones, y de la autoridad tributaria de recurso, tal como se desprende de la resolución de remisión, según la cual el valor nominal de las acciones determina el alcance de los derechos y obligaciones patrimoniales y no patrimoniales de los accionistas de una sociedad. Aunque efectivamente así es, no puede deducirse de ello que el valor nominal corresponda a la contraprestación acordada entre las partes, puesto que, en los contratos que estas celebraron con ocasión del aumento de capital, se estipuló que las nuevas acciones emitidas a cambio de la aportación no dineraria mediante bienes inmuebles se suscribirían por su valor de emisión.

36. Sin embargo, esta determinación de la base imponible del IVA no impide, como señaló la Comisión Europea, que el órgano jurisdiccional remitente compruebe, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, si el valor acordado por las partes refleja efectivamente la realidad económica y comercial y no es el resultado de una práctica abusiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartado 47 y jurisprudencia citada).

37. Además, el artículo 80 de la Directiva del IVA permite expresamente a los Estados miembros, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, tomar, en determinados casos, el valor normal de mercado como base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro.

38. Sin embargo, habida cuenta de que dicha disposición establece una excepción a la regla según la cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo, la referida disposición debe interpretarse de manera estricta. En este sentido, se ha declarado que los requisitos de aplicación establecidos en ella son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa misma disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella (sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 47 y jurisprudencia citada).

39. En el presente asunto, nada en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite pensar que el valor de emisión de las acciones de que se trata resulte de una práctica abusiva o que la República de Polonia haya tomado medidas en virtud del artículo 80 de la Directiva del IVA y que dichas medidas sean aplicables.

40. Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor de emisión de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por dicho valor de emisión.

Costas

41. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Séptima) declara:

El artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Croacia y a las adaptaciones del Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica,

debe interpretarse en el sentido de que

debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor de emisión de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por dicho valor de emisión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.