

**Asunto C-241/23**

**Petición de decisión prejudicial**

**Fecha de presentación:**

18 de abril de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

24 de febrero de 2023

**Parte recurrente:**

P. sp. z o.o.

**Parte recurrida:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia)

---

**RESOLUCIÓN**

**24 de febrero de 2023**

El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) [omissis]

[OMISSIS] [composición del órgano jurisdiccional]

tras examinar, el **24 de febrero de 2023**,

en la vista celebrada en la **Izba Finansowa** (Sala de Finanzas),

el recurso de casación interpuesto por **P. sp. z o.o., con domicilio social en W.**,

contra la sentencia del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia),

de **29 de mayo de 2018** [omissis],

en el procedimiento iniciado mediante recurso de **P. sp. z o.o., con domicilio social en W.,**

contra la resolución del **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia),

de **30 de junio de 2017** [*omissis*],

relativa al **impuesto sobre el valor añadido del cuarto trimestre de 2014 y del primer trimestre de 2015,**

**decide:**

**1. Con arreglo al artículo 267 [*omissis*] [TFUE], plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: «¿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 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) 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?»»**

[*omissis*] [suspensión del procedimiento]

## **FUNDAMENTACIÓN**

### **I. Marco jurídico**

#### **Disposiciones de la Unión**

Disposiciones 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):

#### **Artículo 73**

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.

## Disposiciones nacionales

Disposiciones de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [*omissis*] (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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»):

### Artículo 29a

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 el proveedor o el prestador del servicio obtenga o vaya a obtener por la venta del adquirente, del destinatario del servicio o de un tercero, incluidos los suplementos, subvenciones y demás recargos de naturaleza similar, que influyan directamente en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.

### Artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra b)

No podrán servir de base para la reducción del impuesto devengado ni para la devolución de la diferencia o la devolución del impuesto soportado las facturas y documentos aduaneros, cuando las facturas emitidas, las facturas rectificativas o los documentos aduaneros 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—.

## II. Antecedentes de hecho

1. P. [...] (en lo sucesivo, «Sociedad» o «recurrente») incluyó, en la declaración del cuarto trimestre de 2014 y del primer trimestre de 2015, los importes del impuesto sobre el valor añadido y los importes netos consignados en las facturas que le habían sido emitidas: por W. [...] n.º [...] de 6 de octubre de 2014, n.º [...] de 28 de noviembre de 2014 y n.º [...] de 31 de diciembre de 2014, y por B. [...], que se convirtió posteriormente en B. [...] (en lo sucesivo, «B.») n.º [...] de 7 de octubre de 2014 y [...] de 28 de noviembre de 2014, que documentaban las aportaciones no dinerarias hechas a la recurrente a cambio de las acciones emitidas en relación con el aumento del capital social de la recurrente. En los contratos de transmisión de bienes inmuebles en concepto de aportación no dineraria (en lo sucesivo, «contratos de aportación»), las partes acordaron que la contraprestación estaría constituida por el precio de emisión de las acciones. A resultas de ello, la Sociedad adoptó como cuantía de la contraprestación el valor de emisión de las acciones (es decir, el valor de las aportaciones no dinerarias llevadas a cabo), y no su valor nominal (varias veces inferior).

2. El Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (Director de la Administración Tributaria n.º 1 de W.) [...] (en lo sucesivo, «autoridad tributaria

de primera instancia»), mediante resolución de 28 de marzo de 2017, liquidó a la parte recurrente el importe debido en concepto del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2014 por valor de 54 291 674,00 zlotys polacos (PLN), el importe del exceso del impuesto soportado en relación con el impuesto devengado para ser trasladado al siguiente período de liquidación por un importe de 0,00 PLN y el importe debido en concepto del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al primer trimestre de 2015 por valor de 34 352 011,00 PLN. Según la autoridad tributaria [de primera instancia], en el supuesto de las operaciones descritas, la base imponible debía estar constituida por el valor nominal de las acciones y no por el valor de emisión, varias veces superior.

**3.** Tras examinar el recurso, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de recurso»), mediante resolución de 30 de junio de 2017, confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primera instancia.

**3.1.** La autoridad tributaria de recurso observó que, mediante el acuerdo n.º 1/2014, de 3 de octubre de 2014, P. [...] (que se convirtió posteriormente en la recurrente) había aumentado el capital social por medio de la emisión de nuevas acciones, que debían ser suscritas con cargo a aportaciones no dinerarias y a aportaciones suplementarias dinerarias.

Para documentar la citada entrega de los bienes mencionados en el contrato de 3 de octubre de 2014, W. [...] emitió a nombre de P. [...] el 6 de octubre de 2014 la factura n.º [...]. La autoridad tributaria de recurso consideró que la contraprestación efectivamente recibida por W. [...] a cambio de la entrega por este de los bienes mencionados en el contrato de 3 de octubre de 2014 fue de 4 767 acciones de la serie «E», emitidas por P. [...], de un valor nominal de 50,00 PLN cada una. En el momento de la adquisición de las acciones por W. [...], el importe de dicha contraprestación, valorado en efectivo, ascendía a 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Dicho importe es un importe bruto, lo que significa que la base imponible de la operación gravada, documentada mediante la factura n.º [...], era de 201 664,00 PLN, y la cuota del impuesto, de 36 686,00 PLN.

Según la autoridad tributaria de recurso, los importes indicados en la factura n.º [...], que representan los valores de emisión de las acciones, no eran totalmente conformes con la realidad y no podían constituir un título para que la parte recurrente se beneficiase del derecho de deducción con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

Por otra parte, a resultas del contrato celebrado el 3 de octubre de 2014 con la recurrente, B. suscribió 2 100 acciones, de un valor nominal de 50,00 PLN cada una, a un precio de emisión de 35 287,19 PLN por acción. Para documentar la entrega de los bienes mencionados en ese contrato de 3 de octubre de 2014, B. emitió a nombre de P. [...] la factura n.º [...] de 7 de octubre de 2014. La

autoridad consideró que la contraprestación efectivamente recibida por B. a cambio de la entrega por este de los bienes mencionados en el contrato de 3 de octubre de 2014, era de 2 100 acciones de la serie «E», emitidas por P. de un valor nominal de 50,00 PLN cada una. En el momento de la adquisición de las acciones por B., el importe de dicha contraprestación, valorado en efectivo, ascendía a 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). El importe mencionado (es decir, 105 000,00 PLN) es un importe bruto, lo que significa que la base imponible de la operación gravada indicada en la factura n.º [...] era de 90 804,32 PLN, y la cuota del impuesto, de 14 195,68 PLN.

Según la autoridad tributaria de recurso, los importes indicados en la factura n.º [...], que representan los valores de emisión de las acciones, al no ser totalmente conformes con la realidad, no podían constituir un título para que la parte recurrente se beneficiase del derecho de deducción con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

**3.2.** Además, la autoridad tributaria de recurso observó también que la recurrente, mediante el acuerdo n.º 1/2014, de 28 de noviembre de 2014, había aumentado el capital social por medio de la emisión de nuevas acciones, que fueron suscritas con cargo a aportaciones no dinerarias. También en este supuesto, al igual que en el acuerdo n.º 1/2014, de 3 de octubre de 2014, las acciones fueron suscritas por W. [...] y B. con cargo a aportaciones no dinerarias (y a aportaciones suplementarios dinerarias).

W. [...] suscribió 1 164 acciones, de un valor nominal de 50,00 PLN cada una, por un precio de emisión de 35 287,19 PLN por acción. B. [...] suscribió 133 acciones, de un valor nominal de 50,00 PLN cada una, por un precio de emisión de 35 287,19 PLN por acción.

Para documentar la entrega de los bienes mencionados en el contrato de 28 de noviembre de 2014, W. [...] emitió a nombre de P. [...] la factura n.º [...] de 28 de noviembre de 2014. La autoridad tributaria de recurso consideró que la contraprestación efectivamente recibida por W. [...] a cambio de la entrega por este de los bienes mencionados en el contrato de 28 de noviembre de 2014 y [en] la factura n.º [...] fue de 1 164 acciones de la serie «F», emitidas por P. [...], de un valor nominal de 50,00 PLN cada una. En el momento de la adquisición de las acciones por W. [...], el importe de dicha contraprestación, valorado en efectivo, ascendía a 58 200,00 PLN (1 164 x 50,00). El importe mencionado (es decir, 58 200,00 PLN) es un importe bruto, lo que significa que la base imponible de la operación gravada indicada en la factura n.º [...] era de 28 250,57 PLN, y la cuota del impuesto, de 6 497,63 PLN.

La autoridad tributaria de recurso consideró que los importes indicados en la factura n.º [...], al no ser totalmente conformes con la realidad, no constituían un título para que la parte recurrente se beneficiase del derecho de deducción con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

Para documentar la entrega de los bienes mencionados en el contrato de 28 de noviembre de 2014, B. emitió a nombre de P. [...] la factura n.º [...] de 28 de noviembre de 2014. La autoridad tributaria de recurso consideró que la contraprestación efectivamente recibida por B. a cambio de la entrega por este de los bienes mencionados en el contrato de 28 de noviembre de 2014 y [en] la factura n.º [...] fue de 133 acciones de la serie «F», emitidas por P. [...], de un valor nominal de 50,00 PLN cada una. En el momento de la adquisición de las acciones por B., el importe de dicha contraprestación, valorado en efectivo, ascendía a 6 650,00 PLN (133 x 50,00). El importe mencionado (es decir, 6 650,00 PLN) es un importe bruto, lo que significa que la base imponible de la operación gravada indicada en la factura n.º [...] era de 5 411,34 PLN, y la cuota del impuesto, de 1 238,66 PLN.

La autoridad tributaria de recurso consideró que los importes indicados en la factura n.º [...], al no ser totalmente conformes con la realidad, no constituían un título para que la parte recurrente se beneficiase del derecho de deducción con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

**3.3.** Con arreglo al acuerdo n.º 1/2014, de 29 de diciembre de 2014, P. [...] aumentó el capital social por medio de la emisión de nuevas acciones, que debían suscribirse con cargo a aportaciones no dinerarias.

Para documentar la entrega de los bienes mencionados en el contrato de 29 de diciembre de 2014, W. [...] emitió a nombre de P. [...] la factura n.º [...] de 31 de diciembre de 2014. La autoridad tributaria de recurso consideró que la contraprestación efectivamente recibida por W. [...] a cambio de la entrega por este de los bienes mencionados en el contrato de 29 de diciembre de 2014 y en [la] factura n.º [...] fue de 7 745 acciones de la serie «G», emitidas por P. [...], de un valor nominal de 50,00 PLN cada una. En el momento de la adquisición de las acciones por W. [...], el importe de dicha contraprestación, valorado en efectivo, ascendía a 387 250,00 PLN (7 745 x 50,00). El importe mencionado (es decir, 387 250,00 PLN) es un importe bruto, lo que significa que la base imponible de las operaciones gravadas indicadas en la factura n.º [...] era de 320 362,48 PLN, y la cuota del impuesto, de 66 887,52 PLN.

Según el Director de la Agencia Tributaria, los importes indicados en la factura n.º [...], al no ser totalmente conformes con la realidad, no constituyen un título para que la parte recurrente se beneficie del derecho de deducción con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

**3.4.** Según [la autoridad tributaria] de recurso, las cosas objeto de los contratos celebrados entre W. [...] y B y la Sociedad cumplen los requisitos de la definición legal de «bienes» y su entrega por las anteriores personas constituía una entrega a título oneroso de bienes en el sentido de la Ley del IVA. Las acciones emitidas por P. [...] eran la contraprestación recibida por W. [...] y B. (a cambio de una prestación consistente en la aportación no dineraria y en aportaciones suplementarias dinerarias). La remuneración obtenida por W. [...] y B. a cambio

de una aportación no dineraria a P. [...] tiene un valor concreto, que puede expresarse en unidades dinerarias. A juicio de la autoridad tributaria de recurso, la contraprestación obtenida por W. [...] y B. a cambio de una prestación consistente en una aportación no dineraria equivale al valor (bruto) nominal de las acciones.

4. El órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente. El órgano jurisdiccional de primera instancia, invocando en particular los artículos 29a, apartado 1, y 88, apartado 3a, punto 4, letra b), de la Ley del IVA, consideró que la contraprestación debida a una entidad que realiza una aportación a una sociedad, distinta de la aportación de empresa o a una unidad de negocio, es el valor nominal de las acciones obtenidas a cambio de las acciones de la sociedad que recibe la aportación.

5. La recurrente, disconforme con la postura del órgano jurisdiccional [de primera instancia], interpuso un recurso de casación, alegando, entre otras cosas, la infracción:

- del artículo 29a de la Ley del IVA, por su interpretación errónea, consistente en considerar que la base imponible de la operación de aportación no dineraria, documentada con facturas, debería determinarse sobre la base del valor nominal de las acciones, mientras que, con arreglo a la interpretación correcta de dicha disposición, la base imponible de la aportación no dineraria debería fijarse sobre base del valor de emisión de las acciones menos el valor de la aportación dineraria abonada a la Sociedad por B. y W.;

- del artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra b), de la Ley del IVA, por su interpretación errónea, consistente en considerar que la cuota del impuesto soportado, indicada en las facturas que documentan la realización de la aportación no dineraria, es en parte disconforme con la realidad, mientras que, con arreglo a la interpretación correcta de dicha disposición, el importe indicado en dicha factura era un importe totalmente conforme a la realidad, por lo que no existía título para considerar que la Sociedad no tenía derecho a minorar el impuesto devengado con el impuesto soportado resultante de las facturas por un importe superior a 125 505 PLN.

### **III. Motivación del planteamiento de la cuestión prejudicial**

1. La esencia de este litigio se reduce a determinar si, en la situación de hecho dada, la base imponible está constituida por el valor nominal de las acciones suscritas mediante la aportación no dineraria realizada a la Sociedad o por el valor de emisión de dichas acciones.

Según las autoridades administrativas y el órgano jurisdiccional de primera instancia, la base imponible de la operación de aportación no dineraria debe fijarse con arreglo al valor nominal de las acciones. Por el contrario, según la recurrente, la base imponible de la operación de aportación no dineraria debe fijarse con

arreglo al valor de emisión de las acciones menos el valor de la aportación dineraria abonada a la Sociedad.

2. Conforme a la primera de las posturas expuestas, la base imponible en concepto de la aportación no dineraria realizada a la Sociedad estará constituida por la suma del valor nominal de las participaciones, que representa el importe debido [auto del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «NSA») de 31 de marzo de 2014, dictado en el procedimiento con número de expediente I FPS 6/13].

La segunda de las posturas parte de la convicción de que, cuando se realice una aportación no dineraria a cambio de acciones de una sociedad, la contraprestación consistirá en las acciones de dicha sociedad. La cantidad de acciones y, por consiguiente, el valor de estas dependerán de la voluntad de las partes a este respecto. La cantidad de acciones —que pueden ser acciones no solo con valor nominal, sino también con un precio de emisión— puede depender del acuerdo de las partes a este respecto. Por lo tanto, puede tratarse del valor nominal o de emisión de las acciones (sentencia del NSA de 22 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento con número de expediente 1322/15).

Por lo tanto, no cabe duda de que, cuando se realice una aportación no dineraria a una sociedad, la base imponible en el sentido del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA será «la totalidad de la contraprestación», pero no se trata del valor de mercado de la aportación no dineraria, sino de la totalidad de los derechos y obligaciones que se obtengan a cambio de la aportación no dineraria, correspondiente al valor de dicha aportación. En efecto, en las disposiciones del Derecho de la Unión y del Derecho nacional no hay una remisión al valor de mercado de los bienes y servicios (sentencia del NSA de 27 de agosto de 2017, dictada en el procedimiento con número de expediente I FSK 2326/15, y sentencia del NSA de 3 de julio de 2014, dictada en el procedimiento con número de expediente I FSK 225/13).

El valor nominal de las acciones delimita el ámbito de los derechos y obligaciones patrimoniales y no patrimoniales de los socios (accionistas) de una sociedad. Así, a cambio de las aportaciones realizadas a la sociedad, los socios obtienen acciones (participaciones) en el capital social. El capital social, hablando estrictamente, es una cantidad cifrada, contabilizada en el pasivo del balance de la sociedad, es decir, constituye un valor formal, que es la suma de las acciones de la sociedad.

El valor de emisión de las acciones es un valor que se adopta al emitirse las acciones y dicho valor puede ser igual al valor nominal, pero también lo puede superar. El valor nominal de las acciones puede ser distinto al valor de mercado y al valor de balance. Efectivamente, el valor de mercado representa el valor que puede conseguirse en el mercado al enajenarse las acciones. Lo determina el patrimonio de la sociedad, pero también otros elementos como, por ejemplo, la clientela de la sociedad, la ubicación de esta o su reputación, es decir, situaciones de hecho.



En definitiva, pueden extraerse las siguientes conclusiones. En primer lugar, en caso de una aportación no dineraria, la base imponible no puede ser el valor de mercado del objeto de la aportación. En segundo lugar, en caso de una aportación no dineraria a cambio de acciones, la contraprestación estará constituida por las acciones de la sociedad. Sin embargo, suscita dudas el hecho de si el valor de esas acciones y, por ende, la base imponible han de fijarse con arreglo al valor nominal de las acciones o con arreglo al valor de emisión de las acciones, cuando las partes del contrato hayan estipulado el importe de la contraprestación de este modo.

**3.** El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) no ha abordado expresamente la cuestión que suscita las dudas. El órgano jurisdiccional [remitente] ignora la existencia de resoluciones que versen sobre la cuestión de si, en el supuesto de una aportación no dineraria a una sociedad, la base imponible estará constituida por el valor nominal o por el valor de emisión de las acciones suscritas mediante dicha aportación, cuando las partes del contrato que tenga por objeto la aportación hayan estipulado así el importe de la contraprestación. En su jurisprudencia, el TJUE ha mantenido la postura de que la base imponible no puede ser el valor de mercado de los bienes o de los servicios (sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

**4.** Aplicando estas consideraciones al litigio actualmente examinado, debe observarse que, aunque en la resolución impugnada y en la motivación de la sentencia del órgano jurisdiccional de primera instancia se hayan descrito ampliamente las conexiones existentes entre las sociedades que realizaban la aportación no dineraria y la recurrente, ni las autoridades administrativas ni el órgano jurisdiccional de primera instancia han cuestionado el valor nominal y el de emisión, declarado por la recurrente, de las acciones transmitidas por ella con cargo a la aportación no dineraria recibida.

A la vista de las consideraciones expuestas, el órgano jurisdiccional [remitente] constata que la jurisprudencia del TJUE no responde a la pregunta de si, en el caso de una suscripción de acciones de una sociedad mediante una aportación no dineraria realizada a dicha sociedad, la base imponible de esta operación debe fijarse con arreglo al valor nominal de las acciones o bien con arreglo al valor de emisión de dichas acciones, cuando las partes del contrato hayan estipulado así el importe de la contraprestación. De la jurisprudencia citada del TJUE resulta inequívocamente que la base imponible no puede ser el valor de mercado del objeto de aportación, si bien ello no se refiere directamente a la cuestión controvertida en el litigio actualmente examinado.

Asimismo, debe subrayarse que las dudas del órgano jurisdiccional [remitente] respecto a cómo se configura la base imponible resultan del hecho de que el valor nominal de las acciones, adoptado por las autoridades que se han pronunciado en este litigio como la base imponible en la adquisición por la sociedad de la aportación no dineraria, resulta flagrantemente desproporcionado respecto del valor del objeto de la aportación (bien inmueble). Advirtiendo dicho desequilibrio, las partes estipularon en el contrato de aportación que la contraprestación por la

aportación estaría constituida por las acciones según su valor de emisión, lo que convierte dicha operación en equivalente.

#### **IV. Fundamento jurídico de la cuestión prejudicial**

Debido a las dudas que alberga sobre las disposiciones anteriormente mencionadas de la Directiva 2006/112 con respecto a la fijación del importe de la base imponible en un supuesto de suscripción de acciones de una sociedad mediante una aportación, en unas condiciones como las del litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional, el Naczelny Sąd Administracyjny ha considerado que está obligado a plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, conforme al artículo 2[67], párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

#### **V. Suspensión del procedimiento**

[*omissis*]

[firmas]