SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 17 de octubre de 2002 *

En el asunto C-138/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

y

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los

* Lengua de procedimiento: alemán.

impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen (Ponente) y V. Skouris, la Sra. F. Macken y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, por el Sr. W.-D. Arnold, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, representada por el Sr. W.-D. Arnold; de la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, representada por la Sra. H. Bavenek-Weber, en calidad de agente; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. H. Dossi, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 26 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de febrero de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 30 de marzo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de abril siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de dos litigios entre, respectivamente, Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (en lo sucesivo, «Solida») y Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (en lo sucesivo, «Tech») y la

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administración tributaria de Viena, Niederösterreich y Burgenland; en lo sucesivo, «Finanzlandesdirektion») sobre la percepción del impuesto sobre las aportaciones de capital con ocasión de la adquisición de bonos de disfrute por un tercero no asociado a la sociedad de capital emisora.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Como resulta de su primer considerando, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, considerada como una de las condiciones fundamentales para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

4 Según el sexto considerando de la Directiva 69/335, para alcanzar tal objetivo es preciso, respecto a la imposición sobre la concentración de capitales, suprimir los impuestos indirectos vigentes hasta ese momento en los Estados miembros y aplicar en su lugar un impuesto que se perciba una sola vez en el mercado común y sea igual en todos los Estados miembros.

5 Según el tenor del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

[...]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación;

[...]»

6 El artículo 5 de la Directiva 69/335 es del siguiente tenor:

«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; los Estados miembros tendrán la facultad de diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen;

[...]

d) en el caso de aumento del patrimonio social señalado en la letra b) del apartado 2 del artículo 4: sobre el valor real de las prestaciones efectuadas, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad debido a esas prestaciones;

[...]»

Normativa nacional

7 Conforme al artículo 2, apartado 1, punto 1, de la Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley del impuesto sobre las operaciones de capital), de 16 de octubre de 1934 (DRGBl. 1934/1058, en su versión modificada y publicada en el BGBl. 1995/21; en lo sucesivo, «KVG»), está sujeta al impuesto sobre las aportaciones de capital «la adquisición de derechos sociales en una sociedad de capital nacional por parte del primer adquirente».

8 En virtud del artículo 5, punto 1, de la KVG, los derechos de disfrute se consideran derechos sociales. De conformidad con el punto 2 de dicha disposición, los titulares de derechos de disfrute se equiparan a socios de la sociedad de capital que emite dichos títulos.

9 En virtud del artículo 7, apartado 1, letra a), de la KVG, la base imponible en el caso de la adquisición de derechos sociales en una sociedad, y por tanto también en el de la adquisición de bonos de disfrute, será el valor de la contraprestación efectuada, incluyendo esta última asimismo los gastos de constitución de la sociedad o de aumento del capital asumidos por los socios, pero no el impuesto sobre las aportaciones que deba abonarse por la adquisición de derechos sociales.

Los litigios en el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

Asunto Solida

10 El 10 de marzo de 1995, Solida emitió bonos de disfrute por un importe nominal total de 465.000 ATS. Dichos bonos, adquiridos por Pelias Raiffeisen Immobilien

Leasing GmbH (en lo sucesivo, «Pelias»), otorgaban un derecho de participación en los beneficios corrientes de Solida, en su activo social, en el valor de la sociedad, que comprende todas sus reservas latentes y su valor comercial, así como en el remanente en caso de liquidación de dicha sociedad.

11 Como se desprende de la resolución de remisión, dichos bonos de disfrute también conferían a su titular el derecho a la devolución del importe nominal más las posibles aportaciones adicionales efectuadas. Este derecho tenía el mismo rango que el de los demás acreedores de la sociedad y, además, era preferencial frente a los derechos de los socios derivados de la relación societaria a la devolución de sus aportaciones. En caso de disolución por resolverse la relación jurídica derivada de los derechos de disfrute, los titulares de los bonos de disfrute tenían derecho a una cantidad igual a su cuota de participación en el valor de Solida en el momento de su disolución y, como mínimo, debían recibir el valor nominal de sus bonos de disfrute incrementado con las posibles aportaciones adicionales efectuadas.

12 El 24 de marzo de 1995, la sociedad matriz de Pelias, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (en lo sucesivo, «RLB»), entregó a Solida una «aportación de sociedad matriz originaria» («Großmutterzuschuss») que ascendía a 92.565.000 ATS.

13 Mediante resolución de 29 enero de 1997, la Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern de Viena (administración tributaria competente; en lo sucesivo, «Finanzamt»), giró liquidación del impuesto sobre las aportaciones adeudado por Solida partiendo de una base imponible de 93.030.000 ATS.

14 Solida reclamó contra dicha liquidación ante la Finanzlandesdirektion alegando que, en virtud de la Directiva 69/335, las aportaciones entregadas por terceros no asociados no están sujetas al impuesto sobre las aportaciones.

15 La Finanzlandesdirektion desestimó la reclamación alegando, por una parte, que, en el caso de los derechos de disfrute, lo que está sujeto a tributación no es la aportación de un socio, sino la adquisición de derechos sobre la sociedad, y, por otra, que la aportación adicional de fondos desembolsada por RLB sería devuelta al titular de los bonos de disfrute, a saber, Pelias, en el caso de que Solida fuese disuelta.

16 Solida impugnó dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof. En su defensa alega, en particular, que, conforme al artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, la adquisición de bonos de disfrute por un tercero no asociado no puede estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones.

El asunto Tech

17 En junio de 1998, Tech emitió bonos de disfrute por un importe nominal total de 2.000.000 de ATS. Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH los adquirió. Dichos bonos conferían, fundamentalmente, los mismos derechos que los bonos de disfrute del asunto Solida. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que la participación de los titulares de bonos de disfrute en los beneficios corrientes debía calcularse conforme a la proporción, por una parte, del importe nominal total de dichos bonos, incrementado con las posibles aportaciones adicionales efectuadas, con independencia de quien las realizase, y, por otra, de la cantidad de capital social liberado, incluidas las aportaciones adicionales, más el valor nominal total de cualquier otro bono de disfrute emitido, incrementado con las posibles aportaciones adicionales efectuadas.

18 Mediante liquidación de 15 de octubre de 1998, el Finanzamt gravó dicha operación tomando como base imponible el importe de 2.000.000 de ATS.

19 El 12 de octubre de 1998, Tech emitió una segunda serie de bonos de disfrute por un importe nominal total de 1.000.000 de ATS. Wiener Hafen GmbH adquirió dichos bonos. En la liquidación girada por esta operación, el Finanzamt tomó como base imponible la cantidad de 1.000.000 de ATS.

20 El 18 de junio de 1999, Tech comunicó al Finanzamt que, respecto a los derechos de disfrute de Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH y de Wiener Hafen GmbH, se entregaron aportaciones adicionales de, respectivamente, 68.000.000 de ATS y 69.000.000 de ATS, el 6 de agosto y el 12 de octubre de 1998.

21 La Finanzlandesdirektion consideró que dichas aportaciones adicionales formaban parte integrante de la contraprestación efectuada por la adquisición de los bonos de disfrute y anuló las dos liquidaciones mencionadas en los apartados 18 y 19 de la presente sentencia.

22 Tech impugnó dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof alegando que los artículos 4 y 5 de la Directiva 69/335 se oponen a la percepción del impuesto sobre las aportaciones de fondos efectuadas por terceros no asociados.

23 En dicho contexto el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituyen "bienes de cualquier naturaleza" aportados o que deban aportarse por los asociados en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 [...] las prestaciones que aporta alguien que no tiene la condición de socio a una sociedad de capital para la adquisición de derechos de disfrute?»

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 debe ser interpretado en el sentido de que el concepto de «bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos en favor de una sociedad de capital, que aumenta su patrimonio social mediante una emisión de bonos de disfrute efectuadas por un tercero no asociado que desea adquirirlos.

25 Para responder a la cuestión así reformulada, es preciso, en primer lugar, determinar si la emisión de bonos de disfrute por una sociedad de capital, como los controvertidos en el asunto en el procedimiento principal, se incluye en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335.

26 A este respecto, se ha de recordar que, conforme al artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335, el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida de derechos de la misma naturaleza que los socios, está sujeto al impuesto sobre las aportaciones. En particular, se consideran como tales derechos el derecho de voto y la participación en los beneficios o en el remanente en caso de liquidación de la sociedad de que se trate.

27 Pues bien, por una parte, la contrapartida entregada por la adquisición de los bonos de disfrute controvertidos en los asuntos principales tuvo por efecto un incremento del patrimonio social de la sociedad beneficiaria. Por otra parte, como se desprende de la resolución de remisión, dichos bonos de disfrute confieren a su titular un derecho de participación en los beneficios corrientes y en el remanente en caso de liquidación de la sociedad emisora.

28 En dichas circunstancias, la emisión de bonos de disfrute por parte de una sociedad de capital, como los controvertidos en el asunto en el procedimiento principal, se incluye, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335.

29 En segundo lugar, es preciso examinar si, como defiende Solida, el hecho de que el adquirente de los bonos de disfrute no sea socio de la sociedad emisora puede ser relevante para la interpretación dada en el apartado anterior.

30 A este respecto, se ha de señalar que el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 prevé, precisamente, que, respecto a las operaciones que contempla, entre las cuales figuran las comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, el impuesto sobre las aportaciones se liquida sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza aportados «por los asociados».

31 Sin embargo, es obligado señalar, por una parte, que la limitación del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335, que se desprende de la interpretación defendida por Solida del artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, no encuentra fundamento alguno en la Directiva 69/335, exceptuando el tenor de esta última disposición.

32 En efecto, del tenor del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 se desprende que cuando el legislador comunitario quiso limitar el ámbito de aplicación de una disposición de dicha Directiva que establece el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones a las operaciones efectuadas por los socios de la sociedad de capital beneficiaria de las aportaciones, lo hizo de manera explícita refiriéndose expresamente a los socios.

33 Pues bien, dado que el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335 no prevé que las aportaciones que contempla tengan que proceder de un socio de la sociedad beneficiada por aquéllas, no cabe interpretar una disposición de dicha Directiva en un sentido que reduzca el ámbito de aplicación de dicho artículo como si estableciese tal requisito.

34 Por otra parte, se ha de señalar que, habida cuenta de la estructura de la Directiva 69/335, el tenor de su artículo 4, relativo al ámbito de aplicación material de la misma, debe prevalecer sobre el del artículo 5, relativo a la base imponible del impuesto sobre las aportaciones, cuando se trata de determinar los requisitos que han de concurrir para que una operación esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

35 En dichas circunstancias, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos en favor de una sociedad de capital que aumenta su patrimonio social mediante una emisión de bonos de disfrute, efectuadas por un tercero no asociado que desea adquirirlos.

Costas

36 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 30 de marzo de 2000, declara:

El artículo 5, apartado 1, letra a), 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 el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos en favor de una sociedad de capital, que aumenta su patrimonio social mediante una emisión de bonos de disfrute, efectuadas por un tercero no asociado que desea adquirirlos.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de octubre de 2002.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.-P. Puissochet