SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 12 de enero de 2006 *

En el asunto C-494/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 21 de noviembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de noviembre de 2003, en el procedimiento entre

Senior Engineering Investments BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. N. Colneric y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de mayo de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Senior Engineering Investments BV, por los Sres. H.T.P.M. van den Hurk y G. Weening, belastingadviseurs;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y J. van Bakel y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de julio de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2 y 4 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 la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»), y del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Senior Engineering Investments BV (en lo sucesivo, «Senior BV» o «filial») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con el cobro de un impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación financiera realizada por su sociedad matriz, Senior Engineering Investments Ltd. (en lo sucesivo, «Senior Ltd.» o «matriz»), a la cuenta de «prima de emisión» de su filial, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (en lo sucesivo, «Senior GmbH» o «subfilial»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Según se desprende de sus considerandos primero y segundo, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, libertad que se considera fundamental para la creación de un mercado interior. A tal fin, pretende eliminar los obstáculos fiscales en el ámbito de la concentración de capitales, en el cual se incluyen las aportaciones a las sociedades de capital realizadas por sus socios o accionistas.

4 Para ello, los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 obligan a establecer un impuesto armonizado sobre las aportaciones a sociedades de capital (en lo sucesivo, «impuesto sobre las aportaciones»).

5 Según el sexto considerando de la Directiva 69/335, dicho impuesto se percibirá una sola vez en la Comunidad y será igual en todos los Estados miembros.

6 Así pues, a tenor del artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, «las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles 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».

7 El artículo 4 de la Directiva 69/335 establece la lista de las operaciones que los Estados pueden o deben gravar, según los casos, con un impuesto sobre las aportaciones (en lo sucesivo, «aportaciones a sociedades»).

8 Así, el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva dispone que los Estados miembros someterán al impuesto sobre las aportaciones «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza».

9 En virtud del apartado 2, letra b), de la misma disposición, los Estados miembros podrán someter al impuesto sobre las aportaciones «el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio [o accionista] que no supongan un aumento del capital social, sino que o tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales [o de las acciones]».

10 No obstante, con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, «los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado [1] [que siempre están exentas] [...]».

Normativa nacional

11 El artículo 32, apartado 1, de la Wet op belastingen van rechtsverkeer (Ley del impuesto sobre operaciones jurídicas), de 24 de diciembre de 1970 (Stb. 1970 nº 611), en su versión modificada por la Ley de 13 de diciembre de 1996 (Stb. 1996 nº 652), establece un impuesto, denominado «kapitaalbelasting» (impuesto sobre las aportaciones), que grava la captación de capital dividido en acciones en entidades establecidas en los Países Bajos.

12 Con arreglo al artículo 34, letras c) y d), de dicha Ley, por «captación de capital dividido en acciones» se entiende «la captación de capital a cambio de la concesión de títulos de participación en los beneficios, títulos de fundador u otros similares, que den derecho a participar en los beneficios o en el excedente resultante de la disolución o de la liquidación», así como «el desembolso de capital por parte de un accionista o un poseedor de títulos de participación en los beneficios, títulos de fundador u otros similares sin que se otorguen expresamente los derechos contemplados en la letra c)».

13 El artículo 63 de la Algemene wet inzake rijksbelastingen (Ley General Tributaria), de 2 de julio de 1959 (Stb. 1959 nº 301), contiene una cláusula de equidad en virtud de la cual, en determinadas situaciones o clases de situaciones, el Ministro o el Secretario de Estado de Hacienda pueden corregir las injusticias desproporcionadas resultantes de la aplicación de la legislación tributaria.

Medidas de aplicación

14 El órgano jurisdiccional remitente hace constar que, al producirse los hechos pertinentes, el Reino de los Países Bajos seguía una política según la cual una aportación realizada por una sociedad matriz a su subfilial se consideraba, en

principio, una operación por la cual estaban sujetas al impuesto tanto la filial como la subfilial. Sin embargo, si ambas sociedades estaban establecidas en los Países Bajos, con arreglo a la cláusula de equidad, sólo resultaba gravada la subfilial.

15 El Gobierno neerlandés alega no obstante que, por lo que respecta a las subfiliales establecidas fuera de los Países Bajos, el inspector tributario también puede renunciar a exigir a la filial el pago del impuesto sobre las aportaciones cuando la subfilial ya ha tributado en el extranjero por el mismo concepto.

16 Según el Gobierno neerlandés, por tanto, la política que sigue el Reino de los Países Bajos consiste en realidad en eximir del impuesto a la filial en todos los supuestos en los que la subfilial ya ha resultado gravada (en los Países Bajos o en el extranjero) y no sólo en aquellos en los que la subfilial está establecida en los Países Bajos, por motivos de equidad y con el fin de evitar una doble imposición en el seno del grupo de sociedades. En efecto, en ambos casos, exigir a la filial el pago del impuesto sobre las aportaciones sería contrario a lo establecido en la cláusula de equidad.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Senior BV es una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa cuyas participaciones sociales pertenecen en su totalidad a la sociedad inglesa Senior Ltd. A su vez, Senior BV es propietaria de todas las participaciones sociales de la sociedad alemana Senior GmbH.

18 El 8 de diciembre de 1997, la sociedad matriz, Senior Ltd., realizó una aportación por importe de 10.071.000 DEM (es decir, 11.349.000 NLG) a su subfilial, Senior GmbH.

19 En Alemania, Senior GmbH no fue sometida a ningún gravamen por esta operación, dado que dicho Estado miembro había suprimido el impuesto sobre las aportaciones desde el 1 de enero de 1992 sobre la base del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335.

20 En los Países Bajos, Senior BV hubo de pagar un importe de 113.490 NLG en concepto de impuesto sobre las aportaciones.

21 Senior BV interpuso entonces un recurso en el que impugnaba la procedencia de dicho impuesto. El recurso fue desestimado por el inspector tributario y por el Gerechtshof te's-Gravenhage, por lo que Senior BV recurrió en casación contra la resolución de este órgano jurisdiccional.

22 Ante sus dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen neerlandés, que, por una parte, somete a una sociedad (filial) al impuesto sobre las aportaciones por una aportación realizada por su sociedad matriz (matriz) a su filial (subfilial) pero, por otra, exime de este impuesto a una sociedad (filial) cuando su filial (subfilial) está asimismo establecida en los Países Bajos, el Hoge Raad der Nederlanden resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva [69/335] exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por la sociedad matriz de dicha sociedad a una filial de ésta? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué circunstancias son pertinentes al respecto? ¿Es pertinente, en particular, que, desde un punto de vista económico, dicha sociedad sea la "verdadera beneficiaria" de esta aportación financiera realizada de modo directo e informal?

2) ¿Prohíbe la libertad de establecimiento recogida en el artículo 52 [del Tratado CE], en relación con el artículo 58 [del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE, tras su modificación)], que las autoridades tributarias de un Estado miembro sigan una práctica que consiste en no exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por su matriz a su filial, siempre que dicha filial esté establecida en ese Estado miembro? A este respecto, ¿es pertinente el hecho de que a nivel del grupo de empresas se exija un impuesto sobre las aportaciones superior al que se habría exigido si tanto dicha sociedad como su filial hubieran estado establecidas en los Países Bajos, habida cuenta de que, en el presente asunto, la Directiva autoriza a someter al impuesto sobre las aportaciones tanto a dicha sociedad como a su filial?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión: la sujeción al impuesto sobre las aportaciones [artículo 4, apartados 1, letra c), y 2, letra b), de la Directiva 69/335]

23 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si, en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, la Directiva 69/335 se opone a que un Estado miembro someta al impuesto sobre las aportaciones a una sociedad de capital (filial) con ocasión de una aportación realizada por su sociedad matriz (matriz) a su filial (subfilial).

24 A este respecto, procede recordar que, en sus artículos 1 a 9, la Directiva 69/335 obliga a establecer un impuesto armonizado sobre las aportaciones de capital a sociedades.

25 Según la estructura y la sistemática de la Directiva 69/335, dicho impuesto se exige a la sociedad de capital que es destinataria de tal aportación. Normalmente, ésta es la sociedad a la cual se transmiten físicamente los recursos o las prestaciones de que se trate. Sólo excepcionalmente podría suceder otra cosa y sería necesario determinar cuál es la «verdadera beneficiaria» de dichos recursos o prestaciones (véase, en particular, en relación con una aportación financiera realizada a filiales de la sociedad que ha aumentado su capital social, la sentencia de 17 de octubre de 2002, ESTAG, C-339/99, Rec. p. I-8837, apartados 44 a 47).

26 Además, del sexto considerando y del artículo 2 de la Directiva 69/335 resulta que una aportación a una sociedad debe gravarse una sola vez (en la Comunidad) (en este sentido, véanse, en especial, las sentencias de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartado 19, y de 17 de diciembre de 1998, Codan, C-236/97, Rec. p. I-8679, apartado 27).

27 En el litigio principal, de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los fondos de que se trata fueron abonados a la subfilial (Senior GmbH) en el marco de una aportación realizada en su favor. En cambio, en los hechos no hay ningún dato que permita afirmar que las circunstancias de dicho asunto constituyen una situación excepcional en la que otra sociedad, como, por ejemplo, la filial (Senior BV), deba ser considerada la «verdadera beneficiaria» de la citada aportación.

28 En consecuencia, es necesario examinar si, en virtud de las normas de la Directiva 69/335, la subfilial (Senior GmbH) está sujeta al impuesto sobre las aportaciones por la referida aportación. En efecto, en tal supuesto ya no podría exigirse el impuesto por dicha aportación a otra sociedad, en este caso a la filial (Senior BV).

29 A este respecto, el artículo 4 de la Directiva 69/335 enumera las operaciones que los Estados pueden o deben gravar, según los casos, con un impuesto sobre las aportaciones (en este sentido, véanse, en particular, las sentencias de 18 de marzo de 1993, Viessmann, C-280/91, Rec. p. I-971, apartado 12, y de 27 de octubre de 1998, Agas, C-152/97, Rec. p. I-6553, apartados 19 y 20).

30 Dado que la operación de que se trata en el litigio principal constituye una aportación financiera realizada por una sociedad matriz (Senior Ltd.) a su subfilial (Senior GmbH), podría analizarse, en principio, tanto a la luz del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 como del artículo 4, apartado 2, letra b), de ésta.

31 Así, el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva obliga a someter al impuesto sobre las aportaciones el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

32 El artículo 4, apartado 2, letra b), de la misma Directiva dispone que los Estados miembros pueden someter al impuesto sobre las aportaciones el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio (o accionista) que no supongan un aumento del capital social, sino que puedan aumentar el valor de las participaciones sociales (o de las acciones).

33 Pues bien, comparando estas dos disposiciones, es necesario señalar, al igual que hace el Gobierno neerlandés, que el «aumento del capital social» en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 implica el aumento formal del capital social, bien mediante la emisión de nuevas participaciones sociales o acciones, bien mediante un incremento del valor nominal de las participaciones sociales o acciones existentes (véanse, en este sentido, respecto a la naturaleza del capital social, las sentencias de 15 de julio de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 15, y de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 13).

34 Por el contrario, dado que el patrimonio social se define como el conjunto de los bienes que los socios han puesto en común, con sus incrementos (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen, C-38/88, Rec. p. I-1447, apartado 12), el «incremento del patrimonio social» en el sentido del artículo 4, apartado 2, letra b), de la citada Directiva comprende, en principio, cualquier forma de aumento del patrimonio social de una sociedad de capital. Así, el Tribunal de Justicia ha calificado de «incremento del patrimonio social» en el sentido de dicha disposición, por ejemplo, una transferencia de beneficios (véase la sentencia de 13 de octubre de 1992, Weber Haus, C-49/91, Rec. p. I-5207, apartado 10), un préstamo sin interés (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Rec. p. I-7397, apartado 18), una asunción de pérdidas (véase la sentencia Siegen, antes citada, apartado 13) y la renuncia a un crédito (véase la sentencia de 5 de febrero de 1991, Deltakabel, C-15/89, Rec. p. I-241, apartado 12).

35 En el asunto objeto del procedimiento principal, la aportación de que se trata fue abonada a la cuenta de «prima de emisión» de la subfilial (Senior GmbH). Pues bien, como una aportación a la cuenta de «prima de emisión» no implica un «aumento del capital social», dicha aportación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

36 No obstante, esta aportación sí está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

37 En efecto, en primer lugar, el abono de dicha aportación financiera «incrementó el patrimonio social» de la subfilial (Senior GmbH).

38 En segundo lugar, tal aportación «podía aumentar el valor de las participaciones sociales» de la misma sociedad. A raíz de esta aportación, las participaciones sociales de la subfilial (Senior GmbH) tienen en la práctica mayor valor.

39 En tercer lugar, la aportación de que se trata se configura como una «prestación efectuada por un socio». En efecto, es cierto que esta aportación no fue realizada por el socio de Senior GmbH (Senior BV), sino por la sociedad matriz de dicho socio (Senior Ltd.), es decir, por el socio del socio. No obstante, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ha adoptado respecto al origen de las aportaciones un enfoque no formalista, basado en la imputación real de las mismas (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Weber Haus, apartados 11 y 13, y ESTAG, apartados 37 a 39 y 41, y la de 17 de octubre de 2002, Develop, C-71/00, Rec. p. I-8877, apartados 25 a 29). Pues bien, dado que la aportación de que se trata fue abonada por la matriz (Senior Ltd.) a la subfilial (Senior GmbH) con el fin de aumentar el valor de las participaciones sociales de ésta y que dicho aumento beneficia sobre todo a su único socio, a saber, Senior BV, procede hacer constar que la citada aportación debe ser atribuida a esta última, o sea, a Senior BV. Se trata, por tanto, de una «prestación efectuada por un socio» en el sentido del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335.

40 Por consiguiente, en virtud de las normas de la Directiva 69/335, la subfilial (Senior GmbH) está sujeta al impuesto sobre las aportaciones por la aportación examinada en el litigio principal.

41 Pues bien, dado que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335, en relación con el sexto considerando de la misma, una aportación a una sociedad sólo puede gravarse una vez (en la Comunidad), no cabe gravar por segunda vez dicha aportación, exigiendo el impuesto esta vez a la filial (Señor BV).

42 A este respecto, carece de relevancia que la aportación de que se trata haya podido incrementar asimismo el patrimonio social de la filial (Senior BV). En efecto, procede señalar, como hace el Abogado General en el punto 21 de sus conclusiones, que este incremento no es más que un efecto económico automático y accesorio de

la aportación realizada en favor de la subfilial (Senior GmbH). Por tanto, no se debe a una segunda aportación separada que, como tal, podría someterse a imposición.

43 Carece asimismo de relevancia que el Estado miembro competente, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335, para gravar a la subfilial (Senior GmbH), es decir, la República Federal de Alemania, no sometiese realmente a imposición a esta sociedad debido a que el impuesto sobre las aportaciones quedó suprimido en dicho país a partir del 1 de enero de 1992. En efecto, con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, los Estados miembros tienen la facultad de eximir del citado impuesto las aportaciones a sociedades, sin que esta exención tenga como consecuencia permitir que otro Estado miembro las grave. Por el contrario, la Directiva 69/335 favorece y fomenta tanto las exenciones puntuales del impuesto sobre las aportaciones (artículos 7, apartados 1 y 3, 8 y 9) como su supresión total (artículo 7, apartado 2). En consecuencia, esta Directiva no puede interpretarse de modo que se permita que un Estado miembro aproveche la moderación tributaria de otro Estado miembro para aumentar sus ingresos fiscales.

44 Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión que, en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335, en relación con el artículo 2, apartado 1, y con el sexto considerando de la misma, se opone a que un Estado miembro someta al impuesto sobre las aportaciones a una sociedad de capital (filial) con ocasión de una aportación realizada por su sociedad matriz (matriz) a su filial (subfilial).

Sobre la segunda cuestión: el derecho a la libertad de establecimiento (artículo 52 del Tratado CE)

45 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Costas

46 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 Primera) declara:

En circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, el artículo 4, apartado 2, 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 la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, en relación con el artículo 2, apartado 1, y con el sexto considerando de la misma, se opone a que un Estado miembro someta al impuesto sobre las aportaciones a una sociedad de capital (filial) con ocasión de una aportación realizada por su sociedad matriz (matriz) a su filial (subfilial).

Firmas