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

En el asunto C-392/00,

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

Finanzamt Hannover-Nord

y

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. F. Macken, Presidenta de Sala, y la Sra. N. Colneric, y los Sres. J.-P. Puissochet, R. Schintgen (Ponente) y V. Skouris, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Finanzamt Hannover-Nord, por el Sr. D. Niemeyer, en calidad de agente;

— en nombre de Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH, por el Sr. K. Kleine, Rechtsanwalt;

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

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Hannover-Nord, de Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH y de la Comisión, expuestas en la vista de 6 de diciembre de 2001;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de enero de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 9 de agosto de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de octubre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), 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»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Hannover-Nord (en lo sucesivo, «Finanzamt») y Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (en lo sucesivo, «Nord»), sobre la sujeción al impuesto sobre las aportaciones de préstamos sin interés que ésta recibió y que le fueron concedidos por sus socios.

Contexto jurídico

La normativa comunitaria

3 Como establece su primer considerando, el objetivo de la Directiva 69/335 es promover la libre circulación de capitales, considerada fundamental para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

4 Con arreglo al sexto considerando de la Directiva 69/335, la persecución de dicho objetivo supone, por lo que respecta a los impuestos que gravan la concentración de capitales, la supresión de los impuestos indirectos en vigor hasta entonces en los Estados miembros y la aplicación en su lugar de un impuesto que se recaude una sola vez en el mercado común y sea igual en todos los Estados miembros.

5 A tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335:

«Podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación las operaciones siguientes, siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1 %:

[...]

b) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio 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;

[...]»

La normativa nacional

6 El artículo 2, apartado 1, punto 4, letra c), de la Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Circulación de Capitales), de 17 de noviembre de 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130; en lo sucesivo, «KVStG»), somete al impuesto sobre las aportaciones la cesión de bienes por parte de un socio a una sociedad de capitales alemana, a cambio de una contraprestación inferior a su valor, a condición de que las prestaciones puedan incrementar el valor de los derechos sociales.

7 Con arreglo a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales alemanes, la concesión a una sociedad de capital de un préstamo sin interés por un socio de ésta constituye una «cesión de bienes» a efectos de la disposición de la KVStG mencionada en el apartado anterior.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

8 De los autos del asunto principal se desprende que Nord es una sociedad de responsabilidad limitada alemana cuyos socios eran, en 1990, Preussen Elektra

AG y Gemeinschaftswerke Weser GmbH. En 1986, ambos se unieron para formar una sociedad civil («Gesellschaft bürgerlichen Rechts»; en lo sucesivo, «GbR»), con el fin de representar una voluntad única en el seno de Nord.

9 Desde el 1 de enero de 1987, GbR y Nord quedaron vinculadas por un contrato de control y de transferencia de resultados, a cuyo tenor, en el marco de su actividad comercial, la mencionada en último lugar debía actuar exclusivamente según la voluntad de GbR y tenía la obligación de transferir a ésta los beneficios obtenidos durante la vigencia del contrato. Por su parte, GbR se comprometió a compensar todo déficit anual de Nord durante la vigencia del contrato, en la medida en que ese déficit no pudiera cubrirse con las reservas de libre disposición. Los socios tenían la facultad de resolver dicho contrato al término de cada año natural, siempre que se observara un plazo de preaviso de un año. No obstante, no podían ejercer dicha facultad antes del 31 de diciembre de 1991. Por su parte, Nord renunció a su derecho de resolución.

10 Durante 1990, los socios concedieron a Nord préstamos sin interés. El Finanzamt consideró que esta prestación estaba sujeta al impuesto sobre las aportaciones y, por lo tanto, giró una liquidación a Nord. Ésta interpuso un recurso contra dicha liquidación ante el Niedersächsisches Finanzgericht que, mediante sentencia de 24 de febrero de 1999, estimó el recurso.

11 Dado que el Niedersächsisches Finanzgericht autorizó al Finanzamt a instar el procedimiento de recurso de «casación», se recurrió ante el Bundesfinanzhof. En apoyo de su recurso, el Finanzamt alegó infracción del artículo 2, apartado 1, punto 4, letra c), de la KVStG y pidió que se anulara la sentencia del Finanzgericht y que se desestimara el recurso interpuesto por Nord.

12 En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof señala que el préstamo de que trae causa el asunto principal hace que éste se asemeje al asunto que dio lugar a la sentencia de 5 de febrero de 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (C-249/89, Rec. p. I-257). No obstante, el asunto principal se distingue de la situación controvertida en el referido asunto debido a la existencia de un contrato de transferencia de resultados celebrado entre Nord y sus socios, contrato que es similar al controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447). Además, el Niedersächsisches Finanzgericht se basa en la sentencia mencionada en último lugar para llegar a la conclusión de que el préstamo sin interés controvertido en el asunto principal no supuso ningún aumento del valor de los derechos sociales de la sociedad que se benefició de él.

13 El Bundesfinanzhof indica, además, que no tiene el convencimiento de que la lectura de la sentencia Siegen, antes citada, realizada por el Niedersächsisches Finanzgericht sea totalmente pertinente, ya que los fundamentos de Derecho de esa sentencia podrían interpretarse en el sentido de que sólo se refieren a la asunción de pérdidas en virtud de un contrato de transferencia de resultados, sin referirse a otras prestaciones de los socios. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala, en particular, que el asunto que dio lugar a la sentencia Siegen, antes citada, no versaba sobre un préstamo sin interés, que dicha sentencia se basa, sobre todo, en la consideración, que suscribe el órgano jurisdiccional remitente, de que, habida cuenta de su finalidad, el impuesto sobre las aportaciones se refiere a las operaciones que, mediante la aportación de capitales, refuerzan el potencial económico de la sociedad y que la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en relación con la asunción de pérdidas no es necesariamente válida para la concesión de préstamos sin interés.

14 Por último, el Bundesfinanzhof considera que el hecho de que exista un desfase temporal entre la concesión del préstamo sin interés y la transferencia de los beneficios sólo deja de tener importancia en el supuesto de que, por existir un contrato de transferencia de resultados, deba considerarse que la sociedad y sus socios son una unidad económica única y que, a este respecto, la ventaja que obtiene dicha sociedad se compensa con los inconvenientes que sufren los socios. Señala dicho órgano jurisdiccional que, no obstante, el régimen aplicable al impuesto sobre las aportaciones desconoce este planteamiento y, hasta el presente, nunca ha sido seguido por el Tribunal de Justicia.

15 Por considerar que, en estas circunstancias, la solución del litigio de que conoce depende de la interpretación de la Directiva 69/335, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con el artículo 4 de la Directiva 69/335/CEE [...] gravar con el impuesto sobre las aportaciones la concesión de un préstamo sin interés por el socio a la sociedad cuando, en el momento en que se concede el préstamo, la sociedad y el socio estaban vinculados por un contrato de transferencia de resultados?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones sobre el importe de los intereses cuyo pago evita una sociedad debido a que sus socios le han concedido un préstamo sin interés, cuando éstos y dicha sociedad han celebrado, antes de la concesión de ese préstamo, un contrato de transferencia de resultados.

17 Para responder a la cuestión reformulada en estos términos, debe determinarse si el efecto de la concesión de un préstamo sin interés en una situación como la descrita en la resolución de remisión es aumentar el patrimonio de la sociedad beneficiaria y si puede hacer que se incremente el valor de las partes sociales de ésta.

18 A este respecto, procede recordar, por una parte, que, según reiterada jurisprudencia, la concesión de un préstamo sin intereses a una sociedad permite

a esta última disponer de capitales sin tener que soportar su coste, que el ahorro de intereses que de ello deriva origina un aumento de su haber social, al permitir que dicha sociedad evite un gasto que habría debido soportar y que, al evitarle ese gasto, el beneficio de tal préstamo contribuye a reforzar su potencial económico y, por consiguiente, debe considerarse capaz de aumentar el valor de las partes sociales de la sociedad beneficiaria (sentencias Trave-Schiffahrtsgesellschaft, antes citada, apartados 12 y 14, así como de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen, C-287/94, Rec. p. I-4581, apartados 12 y 13).

19 Por consiguiente, debe interpretarse el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 en el sentido de que cuando una sociedad disfruta de un préstamo sin interés concedido por uno de sus socios, puede cobrarse el impuesto sobre las aportaciones sobre la utilidad de dicho préstamo, a saber, el importe de los intereses ahorrados (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Trave-Schiffahrtsgesellschaft, apartado 17, y Frederiksen, apartado 14).

20 No obstante, debe recordarse, por otra parte, que también resulta de la jurisprudencia que el patrimonio social, a efectos del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335, comprende todos los bienes que los socios han puesto en común, con sus incrementos, y que la sociedad que incorpora a sus reservas los beneficios obtenidos aumenta, mediante esta operación, su patrimonio social, mientras que una sociedad que sufre pérdidas experimenta una disminución de su patrimonio social (sentencia Siegen, antes citada, apartado 12).

21 El Tribunal de Justicia ha inferido de dicha definición del patrimonio social que si la asunción, por un socio, de las pérdidas que haya sufrido una sociedad debe, en principio, considerarse una prestación que aumenta el patrimonio de esta sociedad, ello no es así cuando dicha asunción se produce en ejecución de un contrato de transferencia de resultados celebrado antes de producirse dichas pérdidas, y que tal compromiso implica que las pérdidas sufridas posteriormente por la sociedad no tienen incidencia alguna sobre el valor del patrimonio social de ésta (sentencia Siegen, antes citada, apartado 13).

22 Ahora bien, desde un punto de vista económico, lo que es válido respecto a la asunción de pérdidas, en principio, también debe ser válido respecto a la transferencia de beneficios, en el sentido de que la sociedad que obtiene un beneficio, pero que se halla vinculada por un contrato de transferencia de resultados celebrado con sus socios, no podrá integrar ese beneficio en sus reservas y, por lo tanto, en principio, no se incrementará su patrimonio.

23 Por consiguiente, una prestación de un socio, como un préstamo sin interés, que sólo repercute en el resultado de un ejercicio determinado que, en virtud de un contrato de transferencia de resultados celebrado antes de la realización de ese resultado, debe transferirse íntegramente a ese socio o ser asumido por éste, en principio, no puede suponer un aumento del patrimonio de la sociedad.

24 Sin embargo, como ha señalado el Finanzamt y como han reconocido Nord y la Comisión en la vista, aun cuando exista un contrato de transferencia de resultados entre una sociedad y sus socios, no se descarta que una prestación de éstos pueda aumentar el patrimonio de la sociedad que la recibe, puesto que esa prestación permanece con carácter duradero, en parte o en su totalidad, en el patrimonio de dicha sociedad. Sería así, en particular, cuando una parte del beneficio obtenido deba nutrir la reserva legal o si no se ejecuta el contrato de transferencia de resultados. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, teniendo en cuenta todas las características de la operación de que se trata en el asunto principal, si un préstamo sin interés concedido a una sociedad de capital por uno de sus socios ha aumentado con carácter duradero el patrimonio de esta última o si dicha prestación no ha tenido incidencia alguna sobre el valor del patrimonio de dicha sociedad debido a la existencia de un contrato de transferencia de resultados celebrado antes de la concesión de ese préstamo, y, en caso afirmativo, en qué medida se ha producido el referido aumento.

25 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones sobre el importe de los intereses ahorrados por una sociedad debido a que sus

socios le han concedido un préstamo sin interés, cuando éstos y dicha sociedad han celebrado, antes de la concesión de ese préstamo, un contrato de transferencia de resultados, si los intereses ahorrados de este modo han aumentado con carácter duradero el patrimonio de dicha sociedad. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, teniendo en cuenta todas las características de la operación de que se trata, si efectivamente los intereses ahorrados han tenido tal efecto y, en caso afirmativo, en qué medida.

Costas

26 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha 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 Bundesfinanzhof mediante resolución de 9 de agosto de 2000, declara:

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, modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones sobre el importe de los intereses ahorrados por una sociedad debido a que sus socios le han concedido un préstamo sin interés, cuando éstos y dicha sociedad han celebrado, antes de la concesión de ese préstamo, un contrato de transferencia de resultados, si los intereses ahorrados de este modo han aumentado con carácter duradero el patrimonio de dicha sociedad. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, teniendo en cuenta todas las características de la operación de que se trata, si efectivamente los intereses ahorrados han tenido tal efecto y, en caso afirmativo, en qué medida.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

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

El Secretario

R. Grass

La Presidenta de la Sala Sexta

F. Macken