



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Jose Manuel Calderón Carrero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña.
Miembro de la AEDAF

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

■ **Asunto:** C-494/03

■ **Partes:** Senior Engineering Investments BV y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Régimen nacional que somete a una sociedad de capital (filial) al impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación efectuada por su sociedad matriz (matriz) en favor de su filial (subfilial) – Impuesto sobre las aportaciones – Aumento del capital social – Aportación a la cuenta de “prima de emisión” – Incremento del patrimonio social – Aumento del valor de las participaciones sociales – Prestación efectuada por un socio – Aportación realizada por el socio del socio – Aportación a una filial – “Verdadero beneficiario” – Percepción del impuesto sobre las aportaciones una sola vez (en la Comunidad) – Artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) – Libertad de establecimiento – Práctica nacional que exime del impuesto a la sociedad de capital (filial) únicamente si su filial (subfilial) está establecida también en dicho Estado miembro.

I. Comentario

En esta Sentencia el Tribunal examina la adecuación a la Directiva 69/335/CEE del gravamen realizado por la Hacienda Pública holandesa denominado “kapitaalbelasting” (impuesto sobre las aportaciones), respecto a la sociedad Senior Engineering Investments BV (en lo sucesivo, «Senior BV» o «filial») 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»).

El Tribunal analiza si el gravamen está justificado en base a que la sociedad residente en los Países Bajos ha resultado beneficiada por el aumento de capital realizada mediante el aumento de la prima de emisión en sede de la sociedad subfilial, Senior GmbH residente en Alemania efectuado por la matriz del Grupo, Senior Ltd.

Es relevante señalar que Senior BV no aumenta su cifra de participación en Senior GMBH, sino que en base a la aportación de un tercero, la matriz del Grupo, la filial resulta beneficiaria de la operación de acuerdo con el impuesto sobre las aportaciones establecido por los Países Bajos generando un hecho imponible en este país, además de donde efectivamente se realiza la aportación, Alemania.

A pesar de que jurídicamente Senior BV no realiza una aportación al capital social de Senior GMBH el Tribunal considera que económicamente dicha aportación la ha beneficiado al aumentar el valor de las participaciones de ésta. Por lo que el Tribunal concluye que la aportación de la matriz a la subfilial debe ser considerada una prestación efectuada por un socio para la filial.

Sin embargo, a pesar de que un mismo hecho tiene dos efectos económicos diferentes, el Tribunal asocia como un único hecho gravable la aportación realizada y no entiende que haya dos, como realizaban los Países Bajos, al calificar de accesoria el efecto en la Senior BV.

El Tribunal clarifica que una aportación a una Sociedad sólo puede gravarse una vez en la Comunidad, siendo irrelevante a estos efectos que el Estado donde se localice la operación exima de tributación a la misma.

2. Antecedentes:

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.

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, siendo abonada principalmente a la cuenta de “prima de emisión”.

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.

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

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.

3. Cuestiones planteadas

- 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?

4. Fallo:

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).

El Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre la segunda cuestión planteada.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

A la primera cuestión, el Tribunal de Justicia contesta señalando que en virtud de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional que remite la cuestión al tribunal se des-

prende que los fondos de que se trata fueron abonados a la subfilial (Senior GmbH) en el marco de una aportación realizada en su favor; sin que en los hechos haya 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.

Por lo tanto el Tribunal pasa a examinar la operación a la luz de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, determinando que por un lado, 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; mientras que por otro 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).

El Tribunal entiende señala que la subfilial (Senior GmbH) está sujeta al impuesto sobre las aportaciones por la aportación examinada por los siguientes motivos:

- Parte de la idea de que el abono de la aportación financiera «incrementó el patrimonio social» de la subfilial (Senior GmbH).
- En segundo lugar entiende que 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.
- En tercer lugar, la aportación de que se trata se configura como una «prestación efectuada por un socio».

Además señala que carece de relevancia que la aportación de que se trata haya podido incrementar asimismo el patrimonio social de la filial (Senior BV). Indicando que este incremento no es más que un efecto económico automático y accesorio de la aportación realizada en favor de la subfilial (Senior GmbH). No existe pues un consiguiente aumento del patrimonio social de la filial (Señor BV) que pueda ser objeto de tributación separada.

El Tribunal continúa argumentando que con arreglo al tenor literal de la Directiva una aportación de capital sólo puede ser gravada una vez, siendo irrelevante a estos efectos que Alemania, país de residencia de la subfilial (Señor GMBH) haya renunciado a la no tributación de la operación al suprimir en 1992 el impuesto sobre las aportaciones. Por lo que concluye que es contraria al tenor literal de la Directiva la tributación de la operación en los Países Bajos.

... O ...