

SENTENCIA DE 17 DE OCTUBRE DE 2002

■ **Asunto:** C-71/00

■ **Partes:** Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH /

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

■ **Síntesis:** Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Impuesto sobre las aportaciones de capital – Aportaciones de bienes de cualquier naturaleza – Concepto – Aportaciones de fondos efectuadas por la sociedad matriz de una sociedad que adquiere bonos de disfrute emitidos por una sociedad de capital.
(Sala Sexta)

I. COMENTARIO. Legislación española.

Este es un caso muy similar al de la Sentencia dictada en el Asunto C-339/99, antes comentada.

También se pronuncia a propósito de la interpretación del art. 4, apartado 1 letra d) de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, sobre Impuestos Indirectos que gravan la Concentración de Capitales referente a la “aportación de bienes de cualquier naturaleza o que deben aportarse por los asociados”, sobre si están sujetos al impuesto o no las aportaciones de fondos efectuadas por una sociedad de capital que aumenta su participación social mediante una emisión de bonos de disfrute, para permitir que una filial de dicha matriz los adquiriera, disfrutando el aportante de beneficios de la sociedad, no siendo el aportante socio de la sociedad de capital, sin que esta circunstancia le exima del pago del impuesto, declara la Sentencia.

Declara también la Sentencia, que como con el Asunto 339/99, ha de tenerse en cuenta el enfoque económico, y no sólo el formal.

I.1. Legislación española.

Idem. comentario Sentencia anterior C-339-99.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 17 de febrero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de marzo siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, letra d), 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.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Develop Baudurchführungs-und Stadtentwicklungs GmbH (en lo sucesivo, "Develop") y la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Administración tributaria de Viena, Niederösterreich y Burgenland; en lo sucesivo, "Landesfinanzdirektion") sobre la percepción del impuesto sobre las aportaciones de capital por las aportaciones de fondos desembolsadas en nombre de Develop con ocasión de la emisión de bonos de disfrute.

2.1. El litigio en el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

Develop es una sociedad de responsabilidad limitada que tiene como socios a Kontrakt Bauerrichtungs-und Verwertungsgesellschaft mbh y Raiffeisenlandesbank Niederösterreich Wien reg. Genossenschaft mbh.

En diciembre de 1995, RLB Beteiligungs-und Treuhandverwaltungs GmbH (en lo sucesivo, "RLB BT") suscribió los bonos de disfrute emitidos por Develop por un valor nominal total de 1.615.000 ATS.

Como se desprende de la resolución de remisión, los bonos de disfrute otorgaban un derecho de participación en los beneficios corrientes de Develop, 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.

Asimismo, de la resolución de remisión resulta que los bonos de disfrute también conferían a su titular el derecho a la devolución del importe nominal más las posibles aportaciones adicionales efectuadas. En caso de disolución por resolverse la relación jurídica derivada de los derechos de disfrute, los titulares de los bonos tenían derecho a una cantidad igual a su cuota de participación en el valor de Develop 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. En caso de liquidación de dicha sociedad, los titulares de los bonos de disfrute tenían derecho a participar en el remanente por el valor de sus bonos. La adquisición de dichos bonos de disfrute no conllevaba relación societaria de ningún tipo entre la sociedad emisora de los bonos y sus adquirentes. Además, éstos no disfrutaban de determinados derechos de socios, como por ejemplo, derecho de voto o derecho a participar en las juntas generales.

El 16 de febrero de 1996, se presentó la declaración relativa a la emisión de los bonos de disfrute ante el Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (Administración tributaria competente). De dicha declaración se desprende que, además de la cantidad de 1.615.000 ATS abonada por RLB-BT, Develop percibió una aportación de fondos adicional que ascendía a 321.385.000 ATS de RLB Immobilienprojektentwicklungs-undBeteiligungs GmbH. Develop, que admitió que dicha aportación adicional se efectuó en el marco de la emisión de los bonos

de disfrute, alegó, sin embargo, que dicha aportación no estaba sujeta al impuesto sobre las aportaciones por el hecho de que no procedía del adquirente de los bonos, sino de la sociedad matriz de este último.

Mediante liquidación de 29 de mayo de 1996, la Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern fijó el impuesto sobre las aportaciones adeudado por Develop tomando como base imponible la cantidad de 323.000.000 de ATS.

Develop reclamó contra dicha liquidación ante la Finanzlandesdirektion, alegando que una aportación adicional, como la “aportación de la sociedad matriz originaria” (“BroBmutterzuschuss”) efectuada por RLB Immobilienprojektentwicklungs-undBeteiligungs GmbH, entregada por un tercero no asociado, no está sujeta al impuesto sobre las aportaciones. Sin embargo, en dicha reclamación, Develop no se opuso a la percepción del impuesto sobre las aportaciones por importe de 1.615.000 ATS.

Mediante resolución de 18 de julio de 1997, la Finanzlandesdirektion desestimó la reclamación alegando que el origen de las aportaciones recibidas en el marco de la emisión de los bonos de disfrute era irrelevante, al importe nominal de los bonos de disfrute y la aportación de fondos adicional formaban un todo.

Develop impugnó dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof.

El Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de hecho

3.1. Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335 debe ser interpretado en el sentido de que están sujetas al impuesto las aportaciones de fondos efectuadas por una sociedad matriz a favor de una sociedad de capital que aumenta su patrimonio social mediante una emisión de bonos de disfrute para permitir que una filial de dicha matriz los adquiera.

A este respecto, se ha de destacar en primer lugar que, como se desprende del apartado 28 de la sentencia dictada este mismo día, Solida y Tech (C-138/00), 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.

Se ha de señalar también que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que el adquirente de los bonos de disfrute no sea socio de la sociedad emisora no puede llevar a excluir dicha operación del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 (véase, en este sentido, la sentencia Solida y Tech, antes citada, apartados 32 y 33).

En consecuencia, cualquier aportación efectuada por el adquirente de bonos de disfrute para financiar dicha adquisición está sujeta al impuesto sobre las aportaciones de capital con arreglo al artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335.

Pues bien, las aportaciones de fondos adicionales que superan el valor nominal de los bonos de disfrute que su adquirente abona a la sociedad emisora deben ser consideradas aportaciones destinadas a financiar la adquisición de dichos bonos, dado que dicho desembolso constituye una condición indispensable para que se perfeccione tal adquisición (véase, por analogía, la sentencia del día de hoy, ESTAG, C-339/99).

Por último, también se ha de recordar que de los apartados 37 y 38 de la sentencia ESTAG, antes citada, se desprende que para determinar si una operación forma parte del ámbito de aplicación del artículo 4 de la Directiva 69/335 es preciso adoptar un enfoque económico y no un enfoque formal basado únicamente en la procedencia de las aportaciones, para lo cual se ha de investigar a quién debe atribuirse realmente el pago de las aportaciones.

Por tanto, para determinar si las aportaciones de fondos adicionales efectuadas por la sociedad matriz del adquirente de bonos de disfrute están comprendidas en el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335, se ha de comprobar en qué medida debe atribuirse al adquirente el pago de dichas aportaciones.

4. Fallo

4.1. El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 4, apartado 1, letra d), 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 están sujetas al impuesto sobre las aportaciones aquellas aportaciones de fondos efectuadas por una sociedad matriz a favor de una sociedad de capital, la cual aumenta su patrimonio social mediante una emisión de bonos de disfrute para permitir que los adquiera una filial de dicha matriz.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 7 de febrero de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“- En el asunto C-138/00 (Solida/Tech), que “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, debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones efectuadas por quien no tiene la condición de socio a favor de una socie-

dad de capital para la adquisición de bonos de disfrute constituyen bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados en el sentido de esa disposición”.

- En el asunto C-71/00 (DEVELOP), que “el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones que el adquirente de bonos de disfrute de una sociedad de capital efectúa no de modo directo, sino a través de la sociedad matriz, constituyen una aportación de bienes de cualquier naturaleza en el sentido de esa disposición”.”