

SENTENCIA DE 17 DE OCTUBRE DE 2002

■ **Asunto:** C-138/00

■ **Partes:** Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, Tech Gate Vienna
Wissenschafts- und Technologiepark 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 – Adquisición por un tercero de bonos de disfrute emitidos por una sociedad de capital.
(Sala Sexta)

I. COMENTARIO. Legislación española.

En este supuesto la sujeción se interpreta en el art. 4, apartado 1 letra d), en relación con el art. 5 apartado 1, letra a) de la Directiva sobre aportación de capitales y declara sujeta al mismo la aportación de fondos a favor de una sociedad de capital que aumenta su patrimonio social mediante la emisión de bonos de disfrute efectuados por un tercero no asociado que desea adquirirlos, declarando esta operación sujeta al impuesto por cuanto el referido precepto del art. 5 apartado 1 letra a) no exige que la aportación tenga que proceder de un socio.

El caso es idéntico al anterior; si bien la adquisición de bonos de disfrute no se hace a través de una filial, sino que los adquiere directamente un tercero.

La base imponible será el importe del valor real de la aportación.

1.1. Legislación española.

Idem. Comentario Sentencias anteriores C-339/99 y C-71/00.

2. Antecedentes de hecho

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, 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 dos litigios entre, respectivamente, Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH y Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (en lo sucesivo, "Tech") y la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland 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.

2.1. Los litigios en el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

2.1.1. Asunto Solida

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.

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.

Mediante resolución de 29 de 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.

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.

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.

Solida impugnó dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof.

2.1.2. El asunto Tech

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.

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.

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.

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.

La Finanzlandesdirektion consideró que dichas aportaciones adicionales formaban parte íntegramente de la contraprestación efectuada por la adquisición de los bonos de disfrute y anuló las dos liquidaciones mencionadas anteriormente.

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.

En dicho contexto el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la cuestión prejudicial

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 a 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.

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.

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.

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:

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”.

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.

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.

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.

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.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“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 a 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.”

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

Véase el asunto C-71/00.