

SENTENCIA 17 SEPTIEMBRE DE 2002

■ **Asunto:** C-392/00

■ **Partes:** Finanzamt Hannover-Nord / Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH

■ **Síntesis:** “Concentración de capitales – Directiva 69/335/CE – Impuesto sobre las aportaciones – Préstamos sin interés concedidos por algunos socios – Contrato de transferencia de resultados”
(Sala Sexta)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si el art. 4 apartado 2 letra b) de la Directiva 69/335/CE Impuesto sobre aportación de capitales, se opone a la recaudación del impuesto sobre aportaciones si los socios de una sociedad conceden a la misma un préstamo sin pago de interés, evitando su pago al haberse celebrado entre éste y los socios un Contrato de transferencia de resultados.

En esta situación, según el Tribunal, lo que primero habría que examinar es si el patrimonio de la sociedad beneficiaria de los préstamos se aumenta y si puede dar lugar a que se incremente el valor de las partes sociales de ésta.

Según la Jurisprudencia -que cita- (Sentencias Trave-Schiffahrtsgesellschaft y Frederiksen) el préstamo sin interés supone un ahorro impositivo que contribuye a reforzar el potencial económico de la sociedad y consecuentemente, dice la Sentencia es capaz de aumentar el valor de las partes sociales de la sociedad beneficiaria, y por consiguiente estaría sujeta al impuesto sobre aportaciones.

Ahora bien, si existe un contrato de transferencia de resultados, que puede producir beneficios pero también pérdidas, en este último caso no se produciría un aumento del patrimonio de la Sociedad. Tampoco se produciría aumento del patrimonio, si existiendo un contrato de transferencia de resultados y, los socios exigen su efectividad, tampoco se beneficiaría la sociedad, salvo que a consecuencia del contrato hubiera de llevar una parte a reserva legal, o no se ejecute el contrato de resultados, en cuyo caso se produciría el aumento del patrimonio y por consiguiente el pago del impuesto, de todas formas dice la Sentencia que ese órgano jurisdiccional nacional comprobará esta circunstancia.

1.1. Legislación española.

En El derecho español, están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado por Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, los aumentos de capital de las sociedades (art. 19) por consiguiente, si el patrimonio de la sociedad aumenta, en el supuesto de préstamos sin interés, entonces y de acuerdo con lo declarado por la sentencia, estarían sujetos al aumento que implica el préstamo sin interés.

Ahora bien, el art. 19.2 sujeta al impuesto las aportaciones que ejecutan los socios por reponer pérdidas, y sin embargo la Sentencia declara que si a consecuencia del contrato de transferencia de resultados, se producen pérdidas, no se daría aumento del patrimonio y por consiguiente, según la sentencia, no tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con lo cual parece que nuestro derecho se contradice con lo declarado por esta Sentencia, aun cuando la misma también declara que la apreciación de estas circunstancias corresponderá apreciarlas al Juez Nacional.

2. Antecedentes de hecho

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/CE 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/CE del Consejo, de 10 de junio de 1985.

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.

2.1. El litigio principal y la cuestión prejudicial

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.

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.

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. Esta interpuso un recurso contra dicha liquidación ante el Niedersächsisches Finanzgericht que, mediante sentencia de 24 de febrero de 1999, estimó el recurso.

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.

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). 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). 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.

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 una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la cuestión prejudicial

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.

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 resolu-

ción 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.

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 beneficiario 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, apartados 12 y 13).

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).

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).

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).

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.

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.

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.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335/CE 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/CE 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.”

5. La Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 17 de enero de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

“No es compatible con el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335/CE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, someter al impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades la concesión de un préstamo sin intereses por parte del socio a su sociedad si, en el momento de concederse el préstamo, existía entre la sociedad y el socio un contrato de transferencia de resultados y su ejecución no resultó imposible.”