

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

En el asunto C-339/99,

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

Energie Steiermark Holding AG

y

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4, apartado 1, letra c), y 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión

* Lengua de procedimiento: alemán.

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 (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de Sala, los Sres. R. Schintgen (Ponente) y V. Skouris, la Sra. F. Macken y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Energie Steiermark Holding AG, por el Sr. P. Csoklich, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Stix-Hackl, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Energie Steiermark Holding AG, representada por el Sr. P. Csoklich; de la Finanzlandesdirektion für Steiermark, representada por la Sra. H. Bavenek-Weber, en calidad de agente; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 26 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de febrero de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 1 de septiembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de septiembre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, apartado 1, letra c), y 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), 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 (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Energie Steiermark Holding AG (en lo sucesivo, «ESTAG») y la Finanzlandesdirektion für Steiermark (Administración tributaria del Land de Estiria; en lo sucesivo, «Finanzlandesdirektion») relativo a la percepción del impuesto sobre las aportaciones de capital por el aumento del capital social de una sociedad de

capital que fue financiado mediante la emisión de nuevas acciones y el desembolso, por la sociedad matriz del nuevo socio de dicha sociedad, de diversas aportaciones de fondos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 Como resulta de su primer considerando, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, considerada como una de las condiciones fundamentales para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

- 4 Según el sexto considerando de la Directiva 69/335, para alcanzar tal objetivo es preciso, respecto a la imposición sobre la concentración de capitales, suprimir los impuestos indirectos vigentes hasta ese momento en los Estados miembros y aplicar en su lugar un impuesto que se perciba una sola vez en el mercado común y sea igual en todos los Estados miembros.

- 5 Según el tenor del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

[...]

- c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

- d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación;

[...]»

6 El artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335 prevé:

«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 %:

- a) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o reservas provisionales;

- 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;

- c) el empréstito que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;

- d) el empréstito que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el empréstito cumpla la misma función que un aumento del capital social.

[...]»

7 El artículo 5 de la Directiva 69/335 es del siguiente tenor:

«1. Se liquidará el impuesto:

- a) en el caso de constitución de una sociedad de capital, de aumento de su capital social o de aumento de su patrimonio social, operaciones señaladas en las letras a), c) y d) del apartado 1 del artículo 4; sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación; los Estados miembros tendrán la facultad de diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen;

[...]

- d) en el caso de aumento del patrimonio social señalado en la letra b) del apartado 2 del artículo 4: sobre el valor real de las prestaciones efectuadas, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad debido a esas prestaciones;

[...]

2. En los casos contemplados en las letras a) y b) del apartado 1, los Estados miembros podrán determinar el importe sobre el cual deba liquidarse el impuesto sobre las aportaciones de capital sobre la base del valor real de las participaciones sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio; esto no se aplicará a los casos en que sólo deban efectuarse aportaciones en efectivo. El importe sobre el cual se liquide el impuesto no podrá en ningún caso ser inferior al importe nominal de las participaciones sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio.

[...]»

Normativa nacional

- 8 Conforme al artículo 2, apartado 1, punto 1, de la Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley del impuesto sobre las operaciones de capital), de 16 de octubre de 1934 (DRGBl. 1934 I, p. 1058, en su versión modificada y publicada en el BGBl. 1995 I, p. 21; en lo sucesivo, «KVG»), está sujeta al impuesto sobre las aportaciones de capital «la adquisición de derechos sociales en una sociedad de capital nacional por parte del primer adquirente».

- 9 En virtud del artículo 7, apartado 1, letra a), de la KVG, la base imponible en el caso de una adquisición de ese tipo será el valor de la contraprestación efectuada, incluyendo esta última asimismo los gastos de constitución de la sociedad o de aumento del capital asumidos por los socios, pero no el impuesto sobre las aportaciones que deba abonarse por la adquisición de derechos sociales.

El litigio en el procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

- 10 ESTAG es una sociedad anónima cuyo capital social (íntegramente desembolsado) ascendía, antes de proceder a la operación objeto del litigio en el procedimiento principal, a 500.000.000 de ATS y cuyo accionista único era el Land Steiermark (Land de Estiria; en lo sucesivo, «Land»). ESTAG tenía el 98,8 % de las acciones de Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, el 99,994 % de las acciones de Steirische Ferngas-Aktiengesellschaft y el 99,996 % de las acciones de Steirische Fernwärme GmbH. ESTAG y sus tres filiales conforman el «Grupo ESTAG».
- 11 El 22 y el 27 de enero de 1998, el Land y Electricité de France International SA (en lo sucesivo, «EDFI»), filial de Electricité de France (en lo sucesivo, «EDF»), celebraron un contrato de participación de empresa («Unternehmensbeteiligungsvertrag») con el objeto de que EDFI adquiriese participaciones en ESTAG a través de un aumento del capital social de esta última por medio de la emisión de nuevas acciones.
- 12 Como resulta de la resolución de remisión, el Land se comprometió a acordar un aumento del capital social de ESTAG por un valor nominal de 166.668.000 ATS, mediante la emisión de 166.668 acciones al portador con un valor nominal de 1.000 ATS, y con un valor de emisión de 1.000 ATS cada una. Además, el Land tenía que renunciar a su derecho de suscripción preferente y autorizar solamente a EDFI a suscribir las nuevas acciones que se emitían.

- 13 Por su parte, EDFI se comprometió, en primer lugar, a suscribir la totalidad de las nuevas acciones y a efectuar una transferencia por importe de 166.668.000 ATS a la cuenta de ESTAG denominada «aumento de capital 1998». Mediante dicho aumento del capital, EDFI debía convertirse en titular del 25 % más una de las acciones que formaban el nuevo capital social de ESTAG.
- 14 EDFI también tenía que desembolsar, al mismo tiempo que el importe nominal de las nuevas acciones, una cantidad de 5.083.332.000 ATS, en concepto de «aportación de fondos» no reembolsable. Dicho importe tenía que abonarse a la cuenta de un mandatario tercero que estaba obligado a transferir dicha suma, más los intereses devengados, en concepto de aportación de fondos, en favor de ESTAG y/o de las tres filiales antes mencionadas. Se previó que si el depositario no recibía ninguna orden mancomunada de las partes contratantes en el plazo de dos semanas a partir de la emisión de las acciones, transferiría a ESTAG dicha cantidad más los intereses devengados. EDFI podía decidir que fuese EDF quien abonara la totalidad o parte de dicha aportación.
- 15 Por último, EDFI se comprometió a abonar una cantidad de 350.000.000 de ATS a otra cuenta del mismo mandatario, denominada cuenta «garantía». Dicha cuenta debía mantenerse abierta y provista de fondos durante un período máximo de dos años durante los cuales EDFI tenía derecho, bajo determinadas condiciones, al reembolso de todas las cantidades que figurasen en dicha cuenta. Transcurrido un determinado plazo, el importe total o el saldo de la cuenta «garantía» debía ser abonado a ESTAG o a sus filiales en concepto de «contribución de fondos propios» no reembolsable.
- 16 El aumento del capital social fue aprobado el 16 de abril de 1998, en el curso de la junta extraordinaria de accionistas de ESTAG. El representante del Land en dicha junta tenía poderes para aprobar el informe del consejo de dirección sobre la aportación de capital de EDFI por un importe de 5.600.000.000 de ATS.

- 17 Como resulta de los autos del asunto en el procedimiento principal, EDFI y EDF abonaron, respectivamente, las cantidades de 166.668.000 ATS y 5.433.332.000 ATS a los destinatarios previstos en el contrato de participación de empresa.

- 18 Mediante resolución de 11 de mayo de 1998, el Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (Administración tributaria competente) de Graz (Austria) fijó el importe del impuesto sobre las aportaciones adeudado por ESTAG tomando como base imponible la cantidad de 5.600.000.000 de ATS.

- 19 ESTAG reclamó ante la Finanzlandesdirektion contra dicha resolución alegando que sólo estaba sujeto al impuesto el importe abonado por EDFI y que las cantidades desembolsadas por EDF constituían «aportaciones de sociedad matriz originaria» («Großmutterzuschüsse») no sujetas al impuesto.

- 20 La Finanzlandesdirektion desestimó la reclamación alegando que el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 prevé que la base imponible la constituye el valor real de la aportación de bienes de cualquier naturaleza efectuada o que deba efectuarse por los socios.

- 21 ESTAG impugnó dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof. En apoyo de su recurso alegó fundamentalmente que, conforme a la Directiva 69/335, las aportaciones que no aumentan el capital social de una sociedad, así como aquellas que no llevan aparejado ningún derecho de socio ni derechos comparables no están sujetas al impuesto sobre las aportaciones, como tampoco las aportaciones sin desembolsar de un socio de la sociedad de capital beneficiaria. También alegó que dicha interpretación se justifica aún más habida

cuenta de que dichas aportaciones no benefician a la sociedad que aumenta su capital sino a las filiales de ésta, que la cuota del impuesto sobre las aportaciones debe ser deducida de la base imponible y que no se debe incluir en la base imponible las aportaciones aún sin efectuar.

22 En la resolución de remisión, el Verwaltungsgerichtshof señala que las aportaciones efectuadas o que deba efectuar un nuevo accionista por la adquisición de partes representativas del capital social de una sociedad, aunque sea de manera indirecta, a saber, bien a través de su matriz o de las filiales de la sociedad a la que se asocia, deben considerarse como la contraprestación que ha de tomarse en cuenta para calcular el impuesto, ya que el desembolso de dichas aportaciones es condición *sine qua non* de la admisión del socio en la sociedad, como ocurre en el asunto del procedimiento principal.

23 El órgano jurisdiccional remitente considera también que el concepto de «aportación de bienes de cualquier naturaleza», que figura en los artículos 4, apartado 1, letras c) y d), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, permite distinguir no sólo entre aportaciones dinerarias y no dinerarias, sino también entre aportaciones directas e indirectas. A su juicio, siempre que exista una relación de causalidad entre la aportación y el aumento del capital social de una sociedad de capital, dicha aportación queda sujeta al impuesto, con arreglo al artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

24 No obstante, el Verwaltungsgerichtshof también señala que, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y, en particular, de la sentencia de 27 de octubre de 1998, Nonwoven (C-4/97, Rec. p. I-6469), no es posible excluir una interpretación literal de los artículos 4, apartado 1, letras c) y d), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335.

25 En dichas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En el marco de un aumento de capital (en el que se excluyó el derecho de suscripción preferente de los actuales socios), ¿constituyen una “aportación de bienes de cualquier naturaleza” a efectos del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 [...] las prestaciones que un nuevo socio autorizado para adquirir las nuevas participaciones no efectúa por sí mismo, sino a través de su sociedad matriz?

2) En el marco de un aumento de capital (en el que se excluyó el derecho de suscripción preferente de los actuales socios), ¿constituyen una “aportación de bienes de cualquier naturaleza” a efectos del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 [...] las prestaciones que el nuevo socio autorizado para adquirir las nuevas participaciones efectúa no a favor de la sociedad que aumenta su capital, sino a favor de las sociedades filiales de ésta?

3) ¿Constituyen una “aportación de bienes de cualquier naturaleza” a efectos del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 [...] las prestaciones aún no efectuadas?

4) ¿Constituye el impuesto sobre las aportaciones que debe abonar la sociedad un “gasto” o una “obligación” que, de conformidad con el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, debe deducirse de la base imponible [...]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 26 Con carácter liminar, se ha de señalar, por una parte, que las aportaciones a las que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en sus cuestiones son las aportaciones abonadas por la sociedad matriz del adquirente de las acciones emitidas, el cual solamente abonó las cantidades correspondientes al importe nominal de las acciones adquiridas. Es preciso recordar, por otra parte, que dicho órgano jurisdiccional ha comprobado que, en el asunto principal, las aportaciones controvertidas fueron efectuadas para financiar la adquisición de las nuevas acciones emitidas y eran condición *sine qua non* para admitir al nuevo accionista en el capital social de la sociedad emisora.

Sobre la primera cuestión

- 27 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «aportación de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos de una sociedad matriz en favor de una sociedad de capital que aumenta su capital social mediante la emisión de nuevas acciones para permitir la adquisición de éstas por una filial de dicha sociedad matriz.
- 28 Para responder a la cuestión así reformulada, es preciso, en primer lugar, determinar si pueden incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 las aportaciones de fondos efectuadas con ocasión de un aumento del capital social de una sociedad de capital, pero cuya cuantía sobrepasa el valor nominal de dicho aumento y es una condición previa de éste.

- 29 A este respecto, se ha de recordar que, conforme al artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza está sujeto al impuesto sobre las aportaciones.
- 30 Cuando, con ocasión de un aumento de capital, el pago de un precio para la adquisición de una participación en el capital superior al valor nominal de dicha participación es condición indispensable para la adquisición de dicha participación, como ha admitido ESTAG en lo relativo a la situación controvertida en el procedimiento principal, debe considerarse que las diversas aportaciones abonadas para cubrir dicho precio constituyen la aportación que da derecho a dicha participación y, por tanto, se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.
- 31 La interpretación anterior está corroborada por el artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, que prevé que la base imponible para liquidar el impuesto sobre las aportaciones es el valor real de las aportaciones efectuadas para financiar la operación controvertida.
- 32 Ahora bien, en el caso de una operación como la del procedimiento principal, el valor real de las aportaciones efectuadas en el marco del aumento del capital social de una sociedad de capital corresponde al valor nominal de las acciones emitidas más el de las aportaciones de fondos adicionales percibidas.
- 33 De lo anterior se deduce que las aportaciones de fondos como las controvertidas en el procedimiento principal se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, aun cuando su importe sea superior al valor nominal del aumento del capital que se ha llevado a cabo.

34 En segundo lugar, se ha de examinar si tales aportaciones están sujetas a dicha disposición aun cuando no hayan sido efectuadas por el propio nuevo socio, sino por la sociedad matriz de éste.

35 A este respecto, ESTAG alega que, habida cuenta del tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, solamente están sujetas al impuesto sobre las aportaciones las efectuadas por los socios directos de la sociedad de capital beneficiaria. A su juicio, en la medida en que las aportaciones como las controvertidas en el procedimiento principal no cumplen dicho criterio, no se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

36 Dicha interpretación no puede ser acogida.

37 En efecto, como resulta del apartado 11 de la sentencia de 13 de octubre de 1992, Weber Haus (C-49/91, Rec. p. I- 5207), para determinar si una operación forma o no parte del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335, es preciso adoptar un enfoque económico y no un enfoque formal basado únicamente en la procedencia de las aportaciones.

38 De manera análoga, cuando se trata de determinar si las aportaciones se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, es preciso investigar a quién debe atribuirse el pago y no limitarse a identificar su procedencia formal.

39 Pues bien, en una situación como la del procedimiento principal, que se caracteriza, por una parte, por el hecho de que la sociedad que se obliga contractualmente a aportar determinados fondos para adquirir una participación

en otra sociedad es la filial de la sociedad que ha realizado finalmente el pago de dichas aportaciones y, por otra parte, por la circunstancia de que dicho pago ha liberado de su obligación a la filial, debe considerarse que el pago ha sido efectuado por la filial en su calidad de socio de la sociedad que efectúa el aumento del capital social.

- 40 Además, cabe destacar, como ha hecho el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, que la interpretación de la Directiva 69/335 defendida por ESTAG amenazaría su efecto útil, en la medida en que una sociedad que pertenece a un grupo podría llevar a cabo una operación incluida, en principio, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva sin que fuese aplicable a dicha operación el impuesto sobre las aportaciones.
- 41 Habida cuenta de dichas consideraciones, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos que una sociedad matriz efectúa en favor de una sociedad de capital que lleve a cabo un aumento de su capital social mediante la emisión de nuevas acciones para permitir la adquisición de éstas por una filial de dicha sociedad matriz.

Sobre la segunda cuestión

- 42 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos adicionales cuando son abonadas a filiales de la sociedad de capital que aumenta su capital social mediante una emisión de nuevas acciones.

- 43 Mientras que ESTAG defiende que, en la medida en que las aportaciones de fondos de las que se beneficiaron sus filiales no tuvieron por contrapartida remuneratoria participaciones representativas en el capital de estas últimas, no existe base jurídica alguna que permita aplicar a dichas aportaciones el impuesto sobre las aportaciones. Sin embargo, el Gobierno austriaco y la Comisión alegan que, dado que ESTAG, en cuanto accionista cuasi única de sus filiales, es la beneficiaria indirecta de dichas aportaciones, éstas entran dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335.
- 44 Esta última opinión es correcta. En efecto, para determinar si una operación entra en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, es preciso comprobar no solamente que dicha operación figura entre las enumeradas en su artículo 4, sino también tener en cuenta el contexto en el que se efectúa, como se desprende de los apartados 37 y 38 de la presente sentencia.
- 45 Por tanto, se debe considerar incluida en el concepto de «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza», en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, toda aportación que abona a su filial un nuevo socio de la sociedad de capital que aumenta su capital social mediante la emisión de nuevas acciones, cuando de las circunstancias del asunto se desprende claramente que, desde un punto de vista económico, la verdadera beneficiaria de las aportaciones es dicha sociedad.
- 46 Ahora bien, en una situación como la del procedimiento principal, en la que el capital social de las sociedades que se benefician de las aportaciones económicas pertenece prácticamente en su totalidad a una sola sociedad y, además, como resulta de la resolución de remisión, ésta no solamente da la orden de realizar el pago de dichas aportaciones, sino que puede determinar libremente el importe de éstas que debe recibir cada una de sus filiales e incluso decidir ser la única destinataria, debe considerarse que dicha sociedad, desde un punto de vista económico, es la verdadera beneficiaria de esas aportaciones.

47 En dichas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos adicionales que un nuevo socio abona no a la sociedad de capital que aumenta su capital social sino a sus filiales, cuando de las circunstancias del caso se desprende claramente que dicha sociedad es, desde un punto de vista económico, la verdadera beneficiaria de las aportaciones.

Sobre la tercera cuestión

48 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si las aportaciones sometidas a condición suspensiva constituyen aportaciones en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

49 A este respecto, es preciso señalar que los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 no precisan en qué momento se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones.

50 No obstante, como ha señalado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 resulta que también las aportaciones por efectuar pueden dar lugar a la percepción del impuesto sobre las aportaciones. Deben considerarse incluidas en dicha disposición las aportaciones que una persona física o jurídica tiene obligación de efectuar y que no tienen carácter cierto.

- 51 Pues bien, cuando, como en el asunto principal, la aportación se abona en la cuenta de un tercero pero, por estar sometida a una condición suspensiva, no existe la certeza de que se adeude verdaderamente dicha aportación, la obligación del socio de efectuar la aportación de que se trata sólo se vuelve cierta a partir del momento en que se cumple la condición. En consecuencia, sólo a partir de dicho momento esa aportación debe considerarse una aportación en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.
- 52 Habida cuenta de dichas consideraciones, procede responder a la tercera cuestión que las aportaciones sometidas a condición suspensiva sólo constituyen aportaciones en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 cuando se cumple dicha condición.

Sobre la cuarta cuestión

- 53 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el impuesto sobre las aportaciones constituye una «obligación» o una «carga» en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335.
- 54 A este respecto, se ha de recordar que, en el apartado 17 de la sentencia de 5 de febrero de 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (C-249/89, Rec. p. I-257), el Tribunal de Justicia declaró que, al no existir cargas particulares ligadas a la

obtención de un préstamo sin intereses concedido a una sociedad por uno de sus socios, la base imponible que, con arreglo al artículo 5, apartado 1, letra d), de la Directiva 69/335, deberá tenerse en cuenta para el cálculo del impuesto sobre las aportaciones será el importe de los intereses ahorrados por dicha sociedad.

- 55 De dicha jurisprudencia, aplicable por analogía al artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, se desprende claramente que el importe del impuesto sobre las aportaciones no debe ser tomado en cuenta al determinar la base imponible y por tanto no constituye una «obligación» o una «carga» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 69/335.
- 56 Por tanto, es preciso responder a la cuarta cuestión que el impuesto sobre las aportaciones no constituye una «obligación» o una «carga» en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335.

Costas

- 57 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y por la Comisión, que han 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 las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 1 de septiembre de 1999, declara:

- 1) El artículo 4, apartado 1, letra c), 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 «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos que una sociedad matriz efectúa en favor de una sociedad de capital que lleve a cabo un aumento de su capital social mediante una emisión de nuevas acciones para permitir la adquisición de éstas por una filial de dicha sociedad matriz.

- 2) El artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por el Acta de Adhesión antes mencionada, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «aportaciones de bienes de cualquier naturaleza» que contempla se aplica a las aportaciones de fondos adicionales que un nuevo socio abona no a la sociedad de capital que aumenta su capital social sino a sus filiales, cuando de las circunstancias del caso se desprende claramente que dicha sociedad es, desde un punto de vista económico, la verdadera beneficiaria de las aportaciones.

- 3) Las aportaciones sometidas a condición suspensiva sólo constituyen aportaciones en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por el Acta de Adhesión antes mencionada, cuando se cumple dicha condición.

- 4) El impuesto sobre las aportaciones no constituye una «obligación» o una «carga» en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por el Acta de Adhesión mencionada en el punto 1 del presente fallo.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Macken

Cunha Rodrigues

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

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

J.-P. Puissochet