

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. M. POIARES MADURO

presentadas el 21 de junio de 2007<sup>1</sup>

1. La Oficina de Linz del Unabhängiger Finanzsenat (tribunal fiscal independiente, Austria) ha remitido al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre dos cuestiones relativas a la interpretación 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,<sup>2</sup> en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985. El litigio principal se refiere a una sociedad que ha trasladado la sede de la dirección efectiva de un Estado miembro que no grava el impuesto sobre las aportaciones a otro que sí lo hace. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la Directiva permite al Estado miembro de destino considerar dicho traslado como una operación sujeta al impuesto sobre las aportaciones. El Tribunal de Justicia ha abordado recientemente un problema casi idéntico en el asunto Comisión/Grecia, C-178/05.<sup>3</sup>

**I. Hechos y cuestión prejudicial**

2. El 9 de septiembre de 1999, una sociedad, que había sido constituida el 28 de julio de 1999, se inscribió en el Registro Mercantil de la República de Austria con la razón social «Bausoftware GmbH». Su único socio era la sociedad anónima Nemetschek AG, con domicilio social en Múnich (Alemania). La sede de la dirección efectiva de Bausoftware GmbH estaba en Alemania, Estado que no grava las aportaciones de capital en su territorio.

3. El 16 de septiembre de 1999, Nemetschek AG realizó una aportación de capital por valor de 102.000.000,00 de ATS a Bausoftware GmbH. Mediante contrato de aportación de capital de 22 de septiembre de 1999, Bausoftware GmbH adquirió la propiedad de la empresa unipersonal no registrada «Ing. Auer “Die Bausoftware”», con sede en Mondsee (Austria).

1 — Lengua original: portugués.

2 — (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), cuya última modificación la constituye la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía (DO L 363, p. 129).

3 — Sentencia de 7 de junio de 2007 (Rec. p. I-4185). Véanse además los puntos 34 a 52 de las conclusiones de la Abogado General Kokott en dicho asunto.

4. En la Junta General de Bausoftware GmbH celebrada el 22 de septiembre de

1999 se aprobó dicha adquisición. En esta misma Junta, fue nombrado administrador el Sr. Auer, que residía en Austria, y se llegó a un acuerdo sobre su derecho especial de administración. Por último, se sustituyó la razón social de Bausoftware GmbH por la de «Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH».

5. Según el artículo 2, apartado 5, de la Kapitalverkehrsteuergesetz austriaca (Ley del impuesto sobre los movimientos de capital; en lo sucesivo, «KVG»),<sup>4</sup> el traslado a territorio austriaco de la dirección de la empresa o del domicilio social de una sociedad extranjera está sujeto al impuesto sobre las aportaciones si mediante dicho traslado la sociedad se convierte en una sociedad de capital austriaca.

6. La Administración tributaria austriaca, tras realizar una inspección por medio del Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, giró a la empresa «Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH» (en lo sucesivo, «demandante»), mediante resolución de 6 de junio de 2005, una liquidación en concepto de impuesto sobre las aportaciones por importe de 104.680,20 euros, es decir, el 1 % del valor de las acciones de la sociedad.

7. La demandante interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Unabhängiger Finanzsenat, el cual decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si se traslada la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona jurídica desde un Estado miembro que, antes de su constitución, ha suprimido el impuesto sobre las aportaciones a otro Estado miembro que en esa fecha sí lo percibe, ¿impide el hecho de que el primer Estado miembro haya renunciado a la percepción del impuesto sobre las aportaciones al haber suprimido su base jurídica en el ordenamiento nacional que se califique a dicha sociedad, asociación o persona jurídica de sociedad de capital “a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones” en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335/CEE [...], en la versión de la Directiva 85/303/CEE [...], y del artículo 4, apartado 3, letra b), de la Directiva 69/335/CEE [...], en la versión de la Directiva 85/303/CEE [...]»

2) ¿Prohíbe el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335/CEE [...], en la versión de la Directiva 85/303/CEE [...], al Estado miembro al que una sociedad de capital ha trasladado la sede de su dirección efectiva percibir, con motivo de dicho traslado, el impuesto sobre las aportaciones por las operaciones descritas en el artículo 4, apartado 1, letras a) y g), de la Directiva 69/335/CEE [...], en la versión de la Directiva 85/303/CEE [...], si dichas operaciones tuvieron lugar en un momento en que la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital se encontraba en un Estado miembro que, antes de la constitución de la sociedad de capital, había renunciado a percibir el impuesto sobre las aportaciones al haber suprimido su base jurídica en el ordenamiento nacional?»

4 — BGBl, 629/1994.

## II. Apreciación

8. Los Estados miembros que gravan con impuestos indirectos la concentración de capitales han de hacerlo con arreglo al sistema común establecido en la Directiva 69/335. Por cuanto interesa en el presente asunto, el sistema funciona del siguiente modo.

9. El artículo 2 especifica el lugar de imposición. De acuerdo con el artículo 2, apartado 1, «las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital».

10. El significado de «sociedad de capital» se explica en el artículo 3. El artículo 3, apartado 1, letra a), establece para cada Estado miembro qué tipos de sociedades han de ser consideradas sociedades de capital. Por ejemplo, dispone que las sociedades de Derecho austriaco conocidas como «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» son sociedades de capital a los efectos de la Directiva. Además, el artículo 3, apartado 1, especifica dos categorías más de sociedades de capital. Por ejemplo, con arreglo al artículo 3, apartado 1, letra b), toda sociedad

cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa es una sociedad de capital. Finalmente, el artículo 3, apartado 2, establece que, en principio, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades que persigan fines lucrativos; sin embargo, «un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones».

11. Es posible que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro tenga la sede de su dirección efectiva en otro Estado miembro. Si dicha sociedad se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 1, ambos Estados miembros han de considerarla «sociedad de capital» a los efectos de la Directiva. Sin embargo, si dicha sociedad se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 2, es posible que surja una controversia si un Estado miembro la asimila a una «sociedad de capital», mientras que el otro no lo hace. Por lo tanto, puede ocurrir que una sociedad que haya sido constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro sea considerada en éste como una «sociedad de capital»; aun así, dicha sociedad no será tratada como tal si tiene la sede de su dirección efectiva en otro Estado miembro que no la considere «sociedad de capital».

12. El artículo 4, apartado 1, enumera varios tipos de operaciones que están sujetos al

impuesto sobre las aportaciones. La lista incluye la constitución de una sociedad de capital. También incluye, en el artículo 4, apartado 1, letra g), «el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad [...] que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, aunque no lo esté en el otro Estado miembro». En otras palabras, el artículo 4, apartado 1, letra g), es de aplicación cuando una sociedad tiene la sede de su dirección efectiva en un Estado miembro que no la asimila a una «sociedad de capital» y decide trasladar dicha sede de su dirección efectiva a otro Estado miembro que sí la considera una «sociedad de capital». El Estado miembro de destino debe tratar dicho traslado del mismo modo que trataría la constitución de una sociedad de capital dentro de su territorio. En efecto, el artículo 4, apartado 1, letra g), aborda los problemas que, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, pueden surgir con motivo del traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad de un Estado miembro a otro.

13. De este modo, la Directiva establece un sistema común para gravar las aportaciones de capital. No obstante, en realidad no obliga a los Estados miembros a gravar las aportaciones de capital. La mayoría de los Estados miembros, incluida Alemania, han suprimido el impuesto sobre las aportaciones de capital. El artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite a los Estados miembros hacerlo. En este sentido, la exposición de

motivos de la Directiva 85/303, que modificó la Directiva 69/335, afirma que «los [efectos] económicos del derecho de aportación son desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas» y que la mejor solución para relanzar las inversiones «consistiría en suprimir el derecho de aportación», pero que «las pérdidas de ingresos que resultarían de tal medida parecen inaceptables para ciertos Estados miembro». En consecuencia, algunos Estados miembros continúan gravando las aportaciones de capital con arreglo al sistema común establecido en la Directiva 69/335, mientras que otros Estados miembros han optado por no gravarlas en absoluto.<sup>5</sup>

14. De la resolución de remisión se deduce claramente que la sociedad de que se trata en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva. Por ello, el órgano jurisdiccional remitente plantea, en esencia, la siguiente cuestión: «¿Se aplica el artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335, en la versión de la Directiva 85/303/CEE, al traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de una sociedad que se considera sociedad de capital a los efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, a los supuestos en los que el primer Estado miembro ha declarado exentas todas las operaciones del impuesto sobre las aportaciones de capital, con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva?»

5 — Únicamente Grecia, España, Chipre, Luxemburgo, Austria, Polonia y Portugal continúan gravando las aportaciones de capital. Véase el comunicado de prensa de la Comisión n° IP/06/1673, de 4 de diciembre de 2006.

15. La Directiva sólo permite una respuesta negativa a esta cuestión. El concepto de «sociedad de capital» recogido en el artículo 4, apartado 1, letra g), se define en el artículo 3 de la Directiva. El artículo 3, apartado 1, proporciona una definición exhaustiva del concepto de «sociedad de capital». El artículo 7, apartado 2, permite a los Estados miembros declarar exentas del impuesto sobre las aportaciones a las sociedades que se encuadran en esta definición, pero, tal como precisó el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Grecia,<sup>6</sup> el hecho de que un Estado miembro haya decidido acogerse a la opción de no gravar los incrementos de capital carece de importancia para determinar si una sociedad que tiene la sede de su dirección efectiva en dicho Estado miembro es una «sociedad de capital» en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva.<sup>7</sup> De este modo, una sociedad de capital puede encontrarse en la afortunada circunstancia de verse exenta del impuesto sobre las aportaciones de capital, pero no por ello deja de ser una sociedad de capital.

16. Sin embargo, el análisis del problema al que se enfrenta el órgano jurisdiccional nacional no debe detenerse aquí, sin antes abordar las preocupaciones —expresadas por el Gobierno austriaco— relativas a la prevención de la evasión fiscal.

17. La Directiva no contiene disposiciones específicas que aborden expresamente la prevención de la evasión fiscal. No obstante, el artículo 2, apartado 1, establece que las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital. Esta disposición debe leerse a la luz de la prohibición del abuso del Derecho comunitario, que opera como un principio general de interpretación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.<sup>8</sup> Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Halifax, «la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario».<sup>9</sup>

18. En consecuencia, en la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas,<sup>10</sup> que versaba sobre las disposiciones del Tratado relativas al derecho a la libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia distinguió el ejercicio efectivo de la libertad de establecimiento del establecimiento que se lleva a cabo con el fin exclusivo de beneficiarse de un régimen fiscal más ventajoso en otro Estado miembro. Observó que el objetivo del derecho a la

6 — Citada en la nota 3.

7 — Véanse, a este respecto, los apartados 29 a 31 de la sentencia. Véase también, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Rec. p. I-525), apartado 43.

8 — Véanse mis conclusiones en el asunto Halifax y otros (sentencia de 21 de febrero de 2006, C-255/02, Rec. p. I-1609), puntos 64 y 71.

9 — Sentencia Halifax y otros, citada en la nota 8, apartado 69. Véase también el punto 57 de las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto Kofoed (C-321/05), pendiente actualmente ante el Tribunal de Justicia.

10 — Sentencia de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995).

libertad de establecimiento es permitir que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen.<sup>11</sup> De este modo, el concepto de establecimiento del artículo 43 CE supone una implantación real en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste; sin embargo, no incluye «montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica».<sup>12</sup> En consecuencia, «los nacionales de un Estado miembro no pueden, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional.»<sup>13</sup>

19. El mismo principio puede aplicarse a la Directiva. El objetivo del artículo 2 de la Directiva es garantizar que una operación que puede estar sujeta al impuesto de

aportaciones de capital se grave sólo en un Estado miembro. No obstante, las sociedades no pueden, aprovechando esta disposición, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional. El concepto de «sede de la dirección efectiva» del artículo 2, apartado 1, debe pues interpretarse de tal modo que excluya situaciones que han sido creadas artificialmente con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.<sup>14</sup>

20. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de elementos objetivos, si concurren en el litigio principal los elementos constitutivos de una práctica abusiva.<sup>15</sup>

11 — Sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, citada en la nota 10, apartado 53. Véase también la sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165), apartado 25.

12 — Sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, citada en la nota 10, apartado 55.

13 — Sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, citada en la nota 10, apartado 35. Véase también el concepto de «doble neutralidad», expuesto en el punto 67 de mis conclusiones en el asunto Marks & Spencer (sentencia de 13 de diciembre de 2005, C-446/03, Rec. p. I-10837).

14 — Véanse, por analogía, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569); de 6 de abril de 2006, Agip Petroli (C-456/04, Rec. p. I-3395), apartado 22, y Halifax y otros, citada en la nota 8, apartados 82 y 86.

15 — Sentencias Agip Petroli, citada en la nota 14, apartados 21 y 24, y Halifax y otros, citada en la nota 8, apartado 86.

### III. Conclusión

21. A la vista de lo que precede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Unabhängiger Finanzsenat del siguiente modo:

«El artículo 4, apartado 1, letra g), 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 la versión de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, no se aplica al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad que se considere sociedad de capital en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. A este respecto, el hecho de que el primer Estado miembro haya declarado exentas todas las operaciones del impuesto sobre las aportaciones de capital, con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva, carece de relevancia.

El concepto de “sede de la dirección efectiva” del artículo 2, apartado 1, leído a la luz de la prohibición del abuso del Derecho comunitario, no es de aplicación a situaciones que han sido creadas artificialmente con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de elementos objetivos, si concurren en el litigio principal los elementos constitutivos de una práctica abusiva.»