

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 26 de septiembre de 1996 *

En el asunto C-287/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Østre Landsret (Dinamarca), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

A/S Richard Frederiksen & Co.

y

Skatteministeriet,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del apartado 2 del artículo 4 y del artículo 10 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; G.F. Mancini y H. Ragnemalm (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. La Pergola;
Secretario: Sr. A. Rühl, administrador principal;

* Lengua de procedimiento: danés.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de A/S Frederiksen & Co., por el Sr. Peter Dyhr, Abogado de Copenhague;
- en nombre del Skatteministeriet, por el Sr. Karsten Hagel-Sørensen, Abogado de Copenhague;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. Peter Biering, Consejero Jurídico en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. Jan Devadder, Director de Administración en el Servicio Jurídico del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Panagiotis Kamarineas, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado y por la Sra. Sofia Chala, colaboradora científica especializada en el Servicio especial de lo Contencioso Comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servicio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Alan Moses, QC;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Anders C. Jessen y la Sra. Hélène Michard, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de las partes, expuestas en la vista de 21 de marzo de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de mayo de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 6 de octubre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre siguiente, el Østre Landsret planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra b) del apartado 2 del artículo 4 y del artículo 10 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 lo sucesivo, «Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad danesa A/S Frederiksen & Co. y el Skatteministeriet, el Ministerio de Hacienda danés, a propósito de la sujeción al impuesto, en concepto de Impuesto sobre la Renta, de un préstamo sin intereses concedido por dicha sociedad a una de sus filiales.
- 3 El artículo 4 de la Directiva determina la lista de las operaciones que están sujetas obligatoriamente al derecho de aportación y de aquellas que los Estados miembros tienen la facultad de gravar con tal derecho. A tenor de la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva, forma parte de esta segunda categoría:

«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».
- 4 Con arreglo al artículo 10 de la Directiva, «al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma».

- 5 A/S Richard Frederiksen & Co. (en lo sucesivo, «sociedad matriz») adquirió la totalidad de las acciones de la sociedad Sydjysk Sten og Grus A/S (en lo sucesivo, «filial») y le concedió, cuatro meses más tarde, un préstamo sin intereses que ascendía a 8.519.258 DKR.
- 6 De la resolución de remisión se desprende que, según una doctrina jurisprudencial danesa, la Administración Tributaria puede, en el caso de transmisiones voluntarias de rentas, proceder a la rectificación de las declaraciones fiscales relativas a los contratos celebrados entre partes que tengan intereses comunes, tales como las sociedades integradas en un mismo grupo. Semejante rectificación presupone que la Administración Tributaria ha conseguido demostrar que, por su contenido o por su forma, la operación de que se trata no reviste un carácter habitual en relación con un comportamiento normal en el mercado y que da lugar a presumir que estas condiciones no habituales son el resultado de una comunidad de intereses.
- 7 Aplicando dicha jurisprudencia, la Administración Tributaria procedió a rectificar las declaraciones fiscales de la sociedad matriz y gravó a esta última con el impuesto sobre la base de una renta equivalente a los intereses, calculados al tipo del 11 %, del valor medio del préstamo por cada año fiscal. Los intereses ahorrados quedaron así incluidos en los ingresos de la sociedad matriz, en tanto que la filial se beneficiaba, por estos mismos intereses, de una deducción.
- 8 De este modo, la Administración Tributaria danesa consideró que había que aumentar los ingresos de la sociedad matriz en 1.518.000 DKR para el ejercicio fiscal 1986/1987, en 1.948.061 DKR para el ejercicio fiscal 1987/1988 y en 898.621 DKR para el ejercicio fiscal 1988/1989.
- 9 La sociedad matriz impugnó esta decisión ante el Landsskatteret, de Copenhagen, que la confirmó.
- 10 En apelación, el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara con carácter prejudicial sobre las dos cuestiones siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse la letra b) del apartado 2 del artículo 4 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 el sentido de que dicha disposición se aplica también al valor corriente de un préstamo sin intereses?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 10 de la Directiva en el sentido de que dicha disposición se opone a que se exija a una sociedad matriz el pago del Impuesto sobre la Renta por los intereses fijados *a posteriori* de un préstamo sin intereses concedido a una sociedad filial, en caso de que el ahorro de intereses se considere una aportación de capital a la sociedad filial, en el sentido de la Directiva?»

Sobre la primera cuestión

- 11 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pide esencialmente que se dilucide si, cuando una sociedad disfruta de un préstamo sin intereses, la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva es aplicable al importe de los intereses ahorrados.
- 12 Procede recordar que la concesión de un préstamo sin intereses a una sociedad permite a esta última disponer de capitales sin tener que soportar su coste. El ahorro de intereses que de ello deriva origina un aumento de su haber social, que permite a la sociedad evitar un gasto que hubiera debido soportar (sentencia de 5 de febrero de 1991, Trave-Schiffahrts-Gesellschaft, C-249/89, Rec. p. I-257, apartado 12).
- 13 Además, en la medida en que la concesión de un préstamo sin intereses permite a la sociedad disponer de capitales sin tener que soportar su coste, contribuye a reforzar su potencial económico. Por consiguiente, un préstamo debe considerarse como capaz de aumentar el valor de las partes sociales de la sociedad (sentencia Trave-Schiffahrts-Gesellschaft, citada, apartado 14).
- 14 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad disfruta de un préstamo sin intereses, dicha norma es aplicable al importe de los intereses ahorrados.

Sobre la segunda cuestión

- 15 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende averiguar si el artículo 10 de la Directiva se opone a que una sociedad matriz que haya concedido un préstamo sin intereses a una de sus filiales esté sujeta al Impuesto sobre la Renta sobre la base de unos intereses fijados *a posteriori*.
- 16 Del artículo 10 de la Directiva se desprende que el objeto de esta última, en los límites de su ámbito de aplicación, consiste en armonizar los impuestos, exacciones y contribuciones que gravan la concentración de capitales prohibiendo la percepción de cualquier exacción al margen del impuesto sobre las aportaciones. Procede, por consiguiente, examinar si el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades está comprendido dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.
- 17 A este respecto, hay que señalar en primer lugar que, según su título, la Directiva se refiere a los «impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales».
- 18 A continuación se debe indicar que el segundo considerando de la Directiva establece que «los impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados miembros que gravan la concentración de capitales [...] dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminados por la vía de la armonización».
- 19 Finalmente hay que destacar que, según el último considerando de la Directiva, «el mantenimiento de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos corre el riesgo de poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la [...] Directiva y [...], en consecuencia, su supresión se impone».
- 20 De estos elementos se desprende claramente que la Directiva trata de suprimir los impuestos indirectos que, además del impuesto sobre las aportaciones, tienen las mismas características que este último. Esta limitación del ámbito de aplicación de la Directiva a los impuestos indirectos resulta por añadidura de las otras versiones lingüísticas, con excepción de la versión danesa, que no es tan explícita sobre este punto.
- 21 Por lo tanto se debe señalar que la armonización prevista por la Directiva no afecta a los impuestos directos que, como el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, pertenecen a la competencia propia de los Estados miembros.

- 22 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 10 de la Directiva no se opone a que una sociedad matriz que concedió un préstamo sin intereses a una de sus filiales quede sujeta al Impuesto sobre la Renta por unos intereses fijados *a posteriori*.

Costas

- 23 Los gastos efectuados por los Gobiernos danés, belga, helénico, italiano y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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 Østre Landsret mediante resolución de 6 de octubre de 1994, declara:

- 1) La letra b) del apartado 2 del artículo 4 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, cuando una sociedad disfruta de un préstamo sin intereses, dicha norma es aplicable al importe de los intereses ahorrados.
- 2) El artículo 10 de la Directiva 69/335 no se opone a que una sociedad matriz que ha concedido un préstamo sin intereses a una de sus filiales quede sujeta al Impuesto sobre la Renta por unos intereses fijados *a posteriori*.

Kakouris

Mancini

Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de septiembre de 1996.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

C.N. Kakouris