

préstamo, a todas las personas físicas y jurídicas residentes en el Estado miembro de que se trata que suscriben dicho contrato.

En efecto, si bien tal normativa priva a los residentes de un Estado miembro de la posibilidad de beneficiarse de la inexistencia de tributación que puede corresponder a los préstamos concertados fuera del territorio nacional, lo que puede disuadir a dichos residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros, y, por tanto, constituye una restricción a los movimientos de capitales, dicha normativa tiene por finalidad garantizar la igualdad de los residentes ante el impuesto, impidiendo que los sujetos pasivos puedan eludir las obligaciones que se derivan de una normativa tributaria nacional y, en consecuencia, es necesaria para impedir las infracciones al Derecho y normativas nacionales en materia fiscal.

2 Los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado [actualmente artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartado 1, letra b)] se oponen a una legislación de un Estado miembro que establezca que estará sujeto a un impuesto sobre actos jurídicos documentados un préstamo suscrito fuera del territorio nacional por una persona física o jurídica residente, sin que se haya formalizado en un documento y cuya existencia se desprende de la mención de dicho préstamo en los libros y documentos contables del prestatario, cuando no está sujeto a dicho tributo un préstamo concertado en dicho Estado miembro sin que se haya formalizado en un documento.

Tal legislación, que supone una discriminación por razón del lugar de celebración del préstamo, puede disuadir a los residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros y constituye, por tanto, una restricción a los movimientos de capitales. No puede encontrar justificación ni en la necesidad de garantizar la igualdad de los residentes ante el impuesto, ya que la discriminación entre los residentes es contraria a tal objetivo, ni por el objetivo de impedir los fraudes cometidos por los prestatarios residentes.

Partes

En el asunto C-439/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Sandoz GmbH

y

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE), así como de los artículos 1 y 4 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

integrado por los Sres.: R. Schintgen, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta; P.J.G. Kapteyn (Ponente) y G. Hirsch, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Sandoz GmbH, por el Sr. P. Csoklich, Abogado de Viena;

- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Stix-Hackl, Gesandte del Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes, Director dos Serviços Jurídicos de la Direcção Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, y la Sra. M.C. Ramos, Consultor del Departamento de Serviços Jurídicos del Banco de Portugal, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, y el Sr. A. Buschmann, funcionario nacional adscrito a dicho Servicio, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Sandoz GmbH, representada por el Sr. P. Csoklich; del Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, representada por la Sra. H. Bavenek-Weber, Oberregierungsrätin, en calidad de Agente; del Gobierno austriaco, representado por la Sra. C. Stix-Hackl y el Sr. G. Glega, Ministerialrat del Bundesministerium für Finanzen, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. A. Buschmann, expuestas en la vista de 4 de marzo de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 18 de diciembre de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de diciembre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE), así como de los artículos 1 y 4 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Sandoz GmbH (en lo sucesivo, «Sandoz»), con domicilio en Viena, y la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional

por la que se permite a la Administración Tributaria percibir un impuesto correspondiente al 0,8 % del valor del préstamo concertado por un prestatario residente con un prestamista no residente.

La normativa comunitaria

3 El artículo 73 B del Tratado dispone:

«1. En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

4 El artículo 73 D del Tratado establece:

«1. Lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente Capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con el presente Tratado.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73 B.»

5 A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva:

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»

6 Por su parte, el artículo 4 de la Directiva dispone:

«Las disposiciones de la presente Directiva no prejuzgarán el derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus leyes y reglamentos, en particular, en materia fiscal o de control prudencial de las entidades financieras, y establecer procedimientos de declaración de los movimientos de capitales que tengan como objeto la información administrativa o estadística.

La aplicación de estas medidas y procedimientos no podrá tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho

comunitario.»

7 Los préstamos concedidos por residentes a no residentes se consideran movimientos de capital, con arreglo al apartado VIII, «Préstamos y créditos financieros», de la nomenclatura del Anexo I de la Directiva.

La normativa austriaca

8 El artículo 15, apartado 1, de la *Gebührengesetz* (BGBl. 1957, nº 267, en su versión modificada, tal y como fue publicada en BGBl. 818/1993; en lo sucesivo, «GebG») prevé:

«Los negocios jurídicos sólo estarán sujetos a impuesto cuando estén documentados, a menos que esta Ley federal disponga lo contrario.»

9 Por lo que se refiere al hecho imponible, el artículo 16 de la *GebG* establece una distinción según el documento se formalice fuera del territorio nacional o en Austria. Si el documento se formaliza en este Estado miembro, el devengo de la impuesto se produce, con arreglo al artículo 16, apartado 1, de la *GebG*, bien en la fecha de la firma del documento por la dos partes, bien en el momento de la entrega o el envío del documento por el signatario único.

10 En el supuesto de documentos formalizados fuera del territorio nacional, el devengo del impuesto se produce, con arreglo al artículo 16, apartado 2, número 1, de la *GebG*, en el momento de la celebración del contrato escrito o, con arreglo al número 2, letra b), de dicha disposición, en la fecha en la que el documento entra en Austria.

11 Según el artículo 33 *Tarifpost* (en lo sucesivo, «TP») 8, apartado 1, de la *GebG*, los contratos de préstamo están sujetos a un impuesto del 0,8 % del valor del préstamo. Esta disposición prevé, en su apartado 4, primera frase:

«Si un préstamo concedido por un socio a su sociedad o un préstamo concedido por un prestamista que no tiene en el territorio nacional ni su domicilio ni su residencia habitual ni su centro de dirección ni su sede, no se ha formalizado en un documento que revista la forma adecuada para generar la obligación de pagar el impuesto, se considerarán como documentos equivalentes los libros y documentos contables en los que figure el préstamo de referencia y que deba llevar el prestatario con arreglo a las disposiciones tributarias aplicables en el territorio nacional.»

Hechos y cuestiones prejudiciales

12 El 20 de enero de 1995, Sandoz contrató con la sociedad *Sandoz Management Services SA*, con domicilio en Bruselas, un préstamo de 220 millones de ATS. Sobre dicho préstamo no se formalizó ningún documento, pero Sandoz lo anotó en sus libros contables.

13 El 18 de diciembre siguiente, la *Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland* requirió a Sandoz para que pagara el impuesto de actos jurídicos documentados sobre la base de un documento denominado «equivalente» (*Ersatzbeurkundung*), correspondiente a un 0,8 % de la cuantía del préstamo, con arreglo al artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la *GebG*.

14 En el recurso administrativo interpuesto contra esta resolución, Sandoz alega, en particular, que dicha disposición constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales entre un prestatario residente en el territorio nacional y un prestamista establecido en otro Estado miembro, obstáculo que puede disuadir a dicho prestatario de dirigirse a un prestamista de ese tipo.

15 El Bundesministerium für Finanzen, que representa a la Administración Tributaria demandada en el procedimiento principal, sostiene, por el contrario, que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado. En su opinión, dicha disposición no implica una discriminación de los prestamistas establecidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro del prestatario, sino que tiene por objeto garantizar que los préstamos concedidos a residentes austriacos estén sujetos a las mismas condiciones fiscales tanto si los conceden prestamistas residentes en Austria como si lo hacen prestamistas residentes en otro Estado miembro. De no ser así, sería factible que cuando se tratara de préstamos concedidos por prestamistas no residentes en Austria, el prestatario no estuviera obligado al pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados en el territorio nacional por el hecho de que los documentos relativos a dichos préstamos se autentificaran en el extranjero y se quedaran en poder del prestamista. Por consiguiente, el concepto de documento equivalente se introdujo en la GebG únicamente en aras de la igualdad ante el impuesto de los beneficiarios de préstamos.

16 En tales circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen el artículo 73 B en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (especialmente su apartado 3) y el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE sobre circulación de capitales, en relación con el artículo 4 de dicha Directiva, al mantenimiento de lo dispuesto en el artículo 33 TP (Tarifpost) 8, apartado 4, primera frase, de la Gebührengesetz 1957 (en la versión publicada en el BGBl. 818/1993), conforme a la cual si, en el supuesto de préstamo concedido por un prestamista que no tiene en el territorio nacional ni su domicilio ni su residencia habitual ni su centro de dirección ni su sede, no se ha formalizado ningún documento en la manera adecuada para generar la obligación de pagar el impuesto sobre actos jurídicos documentados, se considerarán como documento (Urkunde) los libros y documentos contables en los que se haya anotado el préstamo y que deba llevar el prestatario conforme a las disposiciones nacionales tributarias?

2) ¿Constituye la tributación de préstamos (en la medida en que impliquen circulación de capitales de un Estado miembro a otro) que impone el artículo 33 de la TP 8, apartado 1, de la Gebührengesetz una discriminación arbitraria o una restricción encubierta a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE?»

Sobre la segunda cuestión

17 Mediante su segunda cuestión, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional nacional solicita, en esencia, que se dilucide si los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1, letra b), y 3, del Tratado deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la tributación, prevista por una disposición como el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG, de los préstamos concertados en otro Estado miembro.

18 En primer lugar, es preciso recordar que la prohibición del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado se refiere a todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y países terceros.

19 Como ha señalado el Abogado General en los puntos 31 y 48 de sus conclusiones, una normativa como la controvertida en el procedimiento principal priva a los residentes de un Estado miembro de la posibilidad de beneficiarse de la inexistencia de tributación que puede corresponder a los préstamos concertados fuera del territorio nacional. Por consiguiente, tal medida puede disuadir a dichos residentes de contratar préstamos con personas establecidas en

otros Estados miembros (véase la sentencia de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 10).

20 De lo anterior se deduce que tal normativa constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

21 A continuación debe examinarse si se puede considerar que una normativa como la que es objeto del procedimiento principal es una medida necesaria en el sentido del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado.

22 Sandoz alega que el objetivo perseguido por el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG consiste en garantizar la seguridad jurídica de la transacción. A este respecto, sostiene que dicha disposición, que grava con el impuesto sobre actos jurídicos documentados a todos los contratos de préstamo, tanto si se celebran en Austria como en otro Estado miembro, no respeta el principio de proporcionalidad. En efecto, según Sandoz, la práctica general seguida en Austria es la de no formalizar las transacciones en materia de préstamo en un documento escrito o sustituir dicho acto por otro que no esté sujeto al pago de dicho impuesto. Esta medida ha dejado de ser necesaria porque ya no se adapta a las necesidades financieras del poder público y, al aumentar la inseguridad jurídica, conduce a un resultado contrario al objetivo perseguido.

23 El Gobierno austriaco sostiene, por el contrario, que la finalidad de la normativa nacional es la de instaurar un impuesto interior indirecto que, en el estado actual de armonización parcial del Derecho tributario, es competencia de los Estados miembros. En su opinión, la tributación de los préstamos suscritos mediante documento fuera del territorio nacional por los residentes austriacos está justificada por el respeto al principio de igualdad de los residentes ante el impuesto. Por tanto, esta medida es necesaria para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales en materia fiscal en el sentido del artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado.

24 Como ha señalado el Abogado General en los apartados 73 y 74 de sus conclusiones, el principal objetivo perseguido por una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, que afecta, con independencia de la nacionalidad de los contratantes y del lugar de celebración del contrato de préstamo, a todas las personas físicas y jurídicas residentes en Austria que suscriben dicho contrato, consiste en garantizar la igualdad de éstos ante el impuesto. Dado que su efecto es el de obligarles a pagar el impuesto, dicha medida permite impedir que, al ejercer la libertad de movimientos de capital garantizada por el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, los sujetos pasivos puedan eludir las obligaciones que se derivan de una normativa tributaria nacional. De lo anterior se deduce que una normativa como la controvertida en el procedimiento principal es necesaria para impedir las infracciones al Derecho y normativas nacionales en materia fiscal en el sentido del artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado.

25 Por último, es preciso examinar si una normativa tributaria como la que es objeto del procedimiento principal constituye un medio de discriminación arbitraria en el sentido del artículo 73 D, apartado 3, del Tratado.

26 A este respecto basta con señalar que el impuesto establecido por el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG se aplica indistintamente a todos los prestatarios residentes en Austria, con independencia de su nacionalidad y del lugar de contratación del préstamo.

27 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1, letra b), y 3, del Tratado deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una tributación, prevista por una disposición como el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG, de los préstamos concertados en otro Estado miembro.

Sobre la primera cuestión

28 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide, esencialmente, que se determine si los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartado 3, del Tratado, así como los artículos 1, apartado 1, y 4 de la Directiva, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG.

29 A este respecto, debe recordarse que dicha disposición establece, fundamentalmente, que el impuesto previsto en el apartado 1 de dicha disposición será aplicable al préstamo suscrito fuera del territorio nacional por una persona física o jurídica residente en Austria, sin que se haya formalizado en un documento y cuya existencia se desprende de la mención de dicho préstamo en los libros y documentos contables del prestatario.

30 En el supuesto de un préstamo suscrito en Austria sin que se haya formalizado en un documento, la normativa austriaca exige que dicho préstamo se anote en los libros contables. En cambio, como se deduce de los autos y de las observaciones del Gobierno austriaco en la vista, dicho préstamo no está sometido al pago del impuesto previsto en el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG.

31 De lo anterior se infiere que dicha disposición supone una discriminación por razón del lugar de celebración del préstamo. Pues bien, tal discriminación puede disuadir a los residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros y constituye, por tanto, una restricción a los movimientos de capitales en sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

32 En tales circunstancias, debe examinarse si una disposición como el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG puede estar justificada por constituir una medida de las contempladas en el artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado.

33 A este respecto, el Gobierno austriaco sostiene que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, persigue un doble objetivo. Por una parte, esta disposición tiene por objeto asegurar la igualdad de los residentes austriacos ante el impuesto, con independencia de la nacionalidad de los prestatarios y del lugar en que se contrate el préstamo. Por otra parte, con dicha disposición se pretende impedir los fraudes cometidos por los prestatarios residentes en Austria y que consiste en ocultar la existencia de un préstamo formalizado mediante un documento, dado que tales fraudes se ven facilitados por las dificultades de la Administración Tributaria nacional para comprobar que efectivamente se ha formalizado un documento en otro Estado miembro.

34 Por lo que se refiere al primer argumento, basta con señalar que la disposición controvertida en el procedimiento principal, en la medida en que implica una discriminación entre los residentes austriacos según que hayan concertado un préstamo sin formalizarlo en un documento en Austria o en otro Estado miembro, es contraria al objetivo perseguido, que es el de garantizar la igualdad de las personas físicas y jurídicas residentes en Austria ante el impuesto con independencia del lugar de contratación del préstamo.

35 En relación con el segundo argumento, debe destacarse, como ha hecho el Abogado General en el punto 94 de sus conclusiones, que la disposición controvertida en el procedimiento principal no es adecuada para impedir los fraudes cometidos por los prestatarios residentes en Austria.

36 De lo anterior se desprende que una disposición como el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG no puede estar justificada en relación con las medidas contempladas en el artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado.

37 Por consiguiente, no resulta preciso examinar si dicha disposición cumple las exigencias de los artículos 73 D, apartado 3, del Tratado y 4, párrafo segundo, de la Directiva.

38 En tales circunstancias, debe responderse a la primera cuestión que los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado se oponen a una disposición nacional como el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG.

Decisión sobre las costas

Costas

39 Los gastos efectuados por los Gobiernos austriaco y portugués 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 18 de diciembre de 1997, declara:

1) Los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1, letra b), y 3, del Tratado CE [actualmente artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra b), y 3] deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una tributación, prevista por una disposición como el artículo 33 Tarifpost 8, apartado 1, de la Gebührengesetz, de los préstamos concertados en otro Estado miembro.

2) Los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado se oponen a una disposición nacional como el artículo 33 Tarifpost 8, apartado 4, primera frase, de la Gebührengesetz.