CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 12 de diciembre de 1989 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El *Finanzgericht* Münster ha planteado a este Tribunal dos cuestiones prejudiciales relativas a la base imponible del impuesto indirecto que grava la concentración de capitales, armonizada por la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 [1] (en lo sucesivo, «la Directiva»).

2. Los hechos se pueden resumir del modo siguiente. En 1971, Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (en lo sucesivo, «Ingersoll») celebró un contrato de «control y transferencia de resultados» con su filial, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (en lo sucesivo, «Siegen»), de la que, por otra parte, es el único socio. Este contrato prevé que Ingersoll se compromete a asumir los resultados del balance comercial —beneficios o pérdidas— de su filial. En los ejercicios correspondientes a los años 1975 a 1978, ésta obtuvo beneficios que transfirió a la sociedad matriz. Por el contrario, a partir del ejercicio 1979/1980 [2] Siegen sufrió pérdidas que fueron asumidas por Ingersoll. El Finanzamt Hagen (en lo sucesivo, «Finanzamt») gravó estas operaciones de transferencia de pérdidas con un impuesto sobre las aportaciones de un 1 %, con arreglo al artículo 2 de la Ley alemana relativa al impuesto sobre los movimientos de capital (*Kapitalverkehrsteuergesetz;* en lo sucesivo, «Ley alemana»). En efecto, este artículo consideraba la asunción de las pérdidas de una sociedad o su sociedad matriz, en ejecución de un contrato de transferencia de resultados, como una prestación gravable con el impuesto sobre las aportaciones. Después de interponer recurso contra la decisión del *Finanzamt* ante el *Finanzgericht* Münster, Siegen alegó ante este órgano jurisdiccional que el artículo 2 de la Ley alemana era contrario a la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva. Este artículo permite sujetar al impuesto sobre las aportaciones «el incremento de patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social [3] sino que obtengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales».

3. El *Finanzgericht* Münster ha planteado, pues, a este Tribunal dos cuestiones prejudiciales dirigidas, fundamentalmente, a determinar, por un lado, si el artículo 4 de la Directiva produce «efecto directo» y, por otro, si la asunción de las pérdidas de una sociedad por su socio en ejecución de un contrato de transferencia de resultados está sujeta o no al impuesto sobre las aportaciones.

4. No es la primera vez que un órgano jurisdiccional nacional pregunta a este Tribunal sobre el «efecto directo» del artículo 4 de la Directiva, [4] pero el Tribunal de Justicia, por diversos motivos, no ha tenido aún ocasión de pronunciarse sobre este punto. No obstante, en la sentencia Dansk Sparin-

* Lengua original: francés.

1 — Directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22).

2 — Según la resolución de remisión, los ejercicios transcurren desde el 1 de diciembre al 30 de noviembre del año siguiente.

3 — La imposición de los aumentos del capital social está prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva.

4 — Sentencia de 15 de julio de 1982 (Felicitas, 270/81, Rec. 1982, p. 2771); véase también la sentencia de 25 de mayo de 1989 (SpA Maxi Di, 15/88, Rec. 1989, p. 1391).

vest, este Tribunal resolvió que los artículos correspondientes de la Directiva

«deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no está autorizado para sujetar a las sociedades de capital [...], a un tributo distinto del impuesto sobre las aportaciones y de los impuestos mencionados en el artículo 12 [...], respecto a operaciones mencionadas en los artículos 10 y 11».[5]

Así pues, la lista de las operaciones que pueden quedar sujetas a un impuesto sobre las aportaciones, contenida en el artículo 4 de la Directiva, es exhaustiva. Por consiguiente, la obligación de los Estados miembros de no establecer otros impuestos indirectos sobre la concentración de capitales distintos de los previstos por la Directiva es una obligación incondicional.

5. Por lo demás, me parece que las disposiciones del artículo 4 son de una gran precisión, bastando una simple lectura de las mismas para convencerse de ello.

6. Por otra parte, el Abogado General Sr. Lenz, en sus conclusiones sobre el asunto 15/88, consideró que la prohibición del artículo 11 de la Directiva estaba exenta de ambigüedad y era lo bastante precisa para que los operadores económicos pudieran acogerse a ella al expirar el plazo de adaptación del Derecho interno.[6]

7. Por consiguiente, propongo a este Tribunal que responda a la primera cuestión en el sentido de que, desde el 1 de enero de 1972, un sujeto pasivo puede invocar directamente al artículo 4 de la Directiva ante un órgano jurisdiccional nacional frente a un Estado miembro.

8. Por lo que respecta a la segunda cuestión, este Tribunal de Justicia ya recordó que

«Los principios en los que se basa el impuesto sobre las aportaciones armonizado pretenden que sólo queden sujetas a este impuesto las operaciones que sean expresión jurídica de una concentración de capital y sólo en la medida en que contribuyan a reforzar el potencial económico de la sociedad»[7] *(traducción provisional).*

9. El contrato de transferencia de resultados posee la particularidad de sustituir el riesgo propio de la vida económica por cierta seguridad, puesto que la sociedad filial —y sus acreedores— tienen la certeza de que, cualesquiera que sean los resultados de la actividad comercial, la sociedad no podrá obtener beneficios ni pérdidas. Como señala la Comisión en sus observaciones escritas,[8] la dificultad no reside en saber si el contrato de transferencia de resultados produce, por sí mismo, el efecto de aumentar el patrimonio de la sociedad (¿cuál es el valor de la seguridad en la vida de una empresa?), sino si la asunción de las pérdidas, en ejecución del contrato, constituye o no una operación sujeta al impuesto sobre las aportaciones.

10. A mi parecer, el criterio del refuerzo del potencial económico de la sociedad debe guiar nuestra reflexión y llevarnos a hacer una distinción. En efecto, una sociedad que ha sufrido pérdidas y que *a posteriori* celebra un contrato de transferencia de resultados se encuentra *ipso facto* con que su socio asume las pérdidas y por tanto, aunque los posibles beneficios posteriores no redunden en provecho de la sociedad sino de su socio, su potencial económico se ve reforzado desde ese momento. Una operación de este tipo, habida cuenta del aumento del patri-

5 — Sentencia de 2 de febrero de 1988 (36/86, Rec. 1988, p. 409).

6 — Conclusiones presentadas el 15 de febrero de 1989, apartado 7.

7 — Asunto 270/81, antes citado, apartado 16; véase también el asunto 36/86, antes citado, apartado 14.

8 — Apartado 5.3, p. 7 de la versión francesa.

monio social que provoca, puede quedar sujeta al impuesto sobre las aportaciones. Por el contrario, si la comprobación de las pérdidas no se produce antes de la celebración del contrato de transferencia de los cargos, sino claramente después de su puesta en práctica, no modifica en nada el potencial económico de la sociedad, ya que, *desde el inicio,* se había convenido que las pérdidas y los beneficios no producirían en definitiva efecto alguno en la propia sociedad. Por tanto, dicha transferencia de pérdidas no puede estar sujeta a un impuesto sobre las aportaciones. Una legislación nacional que prevea en todos los casos la sujeción de la transferencia de pérdidas a este impuesto no es compatible con el artículo 4 de la Directiva. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión en este sentido.

11. Así pues, propongo que el Tribunal de Justicia declare:

«1) A partir del 1 de enero de 1972, un sujeto pasivo puede invocar el artículo 4 de la Directiva 69/337 del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente a un Estado miembro.

2) La letra b) del apartado 2 de ese mismo artículo debe interpretarse en el sentido de que no permite que una legislación nacional establezca la percepción de un impuesto sobre las aportaciones que grave las operaciones de transferencia de pérdidas de una sociedad de capital a un socio en ejecución de un contrato de transferencia de resultados, cuando estas pérdidas se hayan sufrido después de la celebración del contrato.»