CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS
presentadas el 14 de mayo de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el presente asunto, el Bundesfinanzhof ha planteado al Tribunal de Justicia dos cuestiones acerca de la interpretación de 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22; en lo sucesivo, «Directiva»):

«1) ¿La letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 69/335/CEE permite a los Estados miembros gravar también las prestaciones que, con arreglo a un contrato de transferencia de resultados celebrado con la sociedad, no han sido efectuadas por un socio, sino por una asociación o una sociedad en la que el socio participa como miembro o como socio?

2) Si se responde afirmativamente la primera pregunta, ¿la prestación sujeta al impuesto, conforme a la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 69/335/CEE se efectúa con el perfeccionamiento civil del contrato de transferencia de resultados o sólo con la transferencia efectiva de los resultados?»

2. A tenor de la letra b) del apartado 2 del artículo 4, entre las operaciones que los Estados miembros pueden gravar con un impuesto sobre las aportaciones está:

«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».

Hay que destacar que la versión francesa de la Directiva no se refiere específicamente a la prestación de *servicios* (provision of services), sino, de forma más general, a:

«l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé [...]»

Igualmente, la versión alemana habla de «Leistungen», un término que abarca tanto los pagos como las prestaciones de servicios.

Hechos

3. La demandante en el litigio principal, Weber Haus GmbH & Co. KG, es una

* Lengua original: inglés.

sociedad comanditaria cuyo domicilio social está en Rheinau-Linx y cuyos miembros son dos personas físicas (el Sr. y la Sra. Weber) y una sociedad de responsabilidad limitada (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft), siendo esta última el socio colectivo de la sociedad comanditaria. El Sr. y la Sra. Weber poseen igualmente más del 99 % de las participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada, la «Haus Weber Fertighausbau GmbH» (en lo sucesivo, «SRL»), con domicilio igualmente en Rheinau-Linx. El 1 de enero de 1977, la sociedad demandante celebró un contrato llamado «Organschaftsvertrag» con la SRL, estableciendo una cooperación financiera, económica y administrativa entre ambas, de manera que la SRL se integraba en la empresa demandante. Designaré la estructura resultante de dicho contrato con el término «Organschaft». El contrato de Organschaft dispone que la integración financiera se asegura por el hecho de que las participaciones de la SRL propiedad del Sr. y la Sra. Weber se consideran patrimonio social (Betriebsvermögen) de la sociedad demandante. Se establece igualmente en el contrato que deben transferirse a la sociedad comanditaria todos los beneficios de la SRL y aquélla ha de asumir todas sus pérdidas. En cumplimiento de dicho contrato, la SRL transfirió a la demandante la totalidad de sus beneficios del año 1977, es decir, 5.666.634 DM. La cuestión controvertida en el procedimiento principal es saber si, como pretende la Administración fiscal, dicha transferencia puede gravarse con un impuesto sobre las aportaciones de capital establecido por las disposiciones nacionales que aplican la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva.

4. A primera vista, puede parecer sorprendente que una sociedad comanditaria pueda considerarse como una sociedad de capital a efectos de la Directiva. Sin embargo, después de haber definido las distintas categorías de sociedades de capital en el apartado 1 del artículo 3, la Directiva dispone en el apartado 2 del artículo 3:

«A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos. Sin embargo, un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones.»

Parece que, con arreglo a esta disposición, la legislación alemana asimila una sociedad comanditaria a una sociedad de capitales cuando, como es el caso de la demandante, su o sus socios colectivos son una sociedad de capital *stricto sensu* (véase la sentencia de 15 de julio de 1982, Felicitas/Finanzamt für Verkehrsteuern, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 3). Como subraya la Comisión, dicha asimilación es compatible con la Directiva 90/605/CEE del Consejo, de 8 de noviembre de 1990, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE relativas, respectivamente, a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas (DO L 317, p. 60), que ha ampliado el ámbito de aplicación de dichas Directivas a estas formas de sociedades.

La primera cuestión

5. La primera cuestión versa principalmente sobre si los Estados miembros pueden someter al impuesto sobre las aportaciones los beneficios transferidos a una sociedad de capital por otra sociedad, conforme a un contrato de transferencia de beneficios,

cuando las dos sociedades tienen un accionista o un miembro común.

6. La sociedad comanditaria demandante entiende que la Directiva no permite percibir el impuesto sobre las aportaciones en estas circunstancias. Sostiene que el punto de vista de la Administración fiscal da lugar a un trato diferente en lo relativo al impuesto sobre la renta o sobre sociedades, por una parte, y el impuesto sobre las aportaciones, por otra. La existencia de la Organschaft se reconoce en cuanto al primer impuesto y no se gravan los beneficios con cargo a la SRL, sino directamente en cuanto impuesto sobre la renta o sobre sociedades a nombre de los miembros de la sociedad comanditaria. La transferencia de beneficios se contempla pues como un pago hecho por la sociedad a un accionista. Por lo que respecta al impuesto sobre las aportaciones, por otra parte, no se tiene en cuenta la Organschaft y la transferencia de beneficios se considera un pago por parte de los accionistas (Sr. y Sra. Weber) a la sociedad comanditaria. Según la demandante, el Tribunal de Justicia debería considerar la transferencia de beneficios como un pago de la SRL a la demandante, que es su accionista efectivo.

7. La Comisión adopta un punto de vista diferente. Alega que la Directiva no impide que los Estados miembros sometan al impuesto sobre las aportaciones los servicios y pagos efectuados por una sociedad a una sociedad de capital cuando las dos sociedades tienen un miembro común, siempre que conste que, en las circunstancias del caso, es en realidad dicho miembro quien, por medio de la primera sociedad, realiza la aportación a la segunda sociedad.

8. Pueden, ciertamente, existir circunstancias en las cuales un accionista contribuya efectivamente a una sociedad de capital por medio de otra sociedad que controla, pero me parece que no es ésta la situación del presente caso. La esencia del contrato de Organschaft que aquí se discute reside en el hecho de que el Sr. y la Sra. Weber han aportado sus participaciones en la SRL, o por lo menos los derechos representados por estas participaciones, al patrimonio social de la sociedad comanditaria que asumió el pleno control financiero y administrativo de la SRL. En mi opinión, el único acto imponible que nace de este contrato a efectos del impuesto sobre las aportaciones es el aumento del capital o del patrimonio de la sociedad comanditaria merced a una contribución consistente en los derechos representados por las acciones de la SRL. Hay que destacar que, aunque el Sr. y la Sra. Weber conserven la propiedad nominal de las acciones, el valor del capital de la sociedad comanditaria ha sido incrementado mediante la transferencia a su favor de los derechos representados por las acciones, en particular el derecho a recibir los beneficios ulteriores de la SRL. Sin embargo considero que, cuando posteriormente la SRL transfirió a la sociedad comanditaria los beneficios, en cumplimiento de la cláusula de transferencia de resultados del contrato de Organschaft, éstos correspondían directamente a la sociedad comanditaria por derecho propio y como accionista efectivo, y que no habían sido aportados a la sociedad comanditaria por los socios comanditarios. De este modo, estimo que, en tales circunstancias, una transferencia de beneficios no puede considerarse como la aportación hecha por un miembro de una sociedad de capital a tenor de la letra b) del apartado 2 del artículo 4.

9. El punto de vista de la Administración fiscal según el cual la transferencia de beneficios estaba sujeta al impuesto sobre las aportaciones de capital por tratarse de una contribución de los socios comanditarios sólo es defendible si se considerara que las

participaciones pertenecen al patrimonio privado de los socios comanditarios a efectos del impuesto sobre las aportaciones. Ahora bien, tanto de los autos como de la respuesta de la demandante a las preguntas formuladas durante la vista se deduce que, por el contrario, las participaciones se consideran patrimonio de la sociedad comanditaria. Forman parte de sus cuentas y los beneficios de la SRL corresponden a la propia sociedad comanditaria. Me parece que el hecho de considerar las participaciones como patrimonio de la sociedad comanditaria a efectos del impuesto sobre sociedades o sobre la renta, pero como patrimonio privado de los socios comanditarios a efectos del impuesto sobre las aportaciones conduciría a resultados anómalos. Sería imposible distribuir los beneficios obtenidos en el seno de la SRL sin someterlos al impuesto sobre las aportaciones. Ello iría contra la propia naturaleza del impuesto sobre las aportaciones que no es un impuesto sobre los beneficios obtenidos o distribuidos, sino un impuesto sobre la concentración de capitales. Un análisis de este tipo implica igualmente desconocer la estructura creada por el contrato de Organschaft que puede compararse con la relación entre un holding y su filial. Si los Weber hubieran creado otra SRL para actuar como sociedad matriz de la Organschaft y hubieran transferido sus participaciones en la primera SRL a la sociedad matriz, a cambio de participaciones en esta última, cualquier transferencia posterior de beneficios en el marco del contrato de Organschaft hubiera sido una simple distribución de beneficios realizada por una filial al titular de sus participaciones. Igualmente, en el caso de autos, el Sr. y la Sra. Weber han aportado los derechos que les confieren las participaciones al patrimonio de la sociedad comanditaria que actúa como canal de distribución de los beneficios, sin perjuicio de los beneficios conservados en el marco de la sociedad comanditaria. Cualquier análisis que consista en tratar la transferencia de beneficios a la SRL, al término de cada ejercicio contable, como una inversión de capital por parte de los socios de la sociedad comanditaria conduciría a un resultado manifiestamente absurdo de gravar con el impuesto sobre las aportaciones la totalidad de los beneficios comerciales de la SRL, incluyendo los que, en último término, la Organschaft reparte entre los socios.

10. En la sentencia de remisión, el Bundesfinanzhof se refiere a la sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447), en la que el Tribunal de Justicia consideró que la asunción de perdidas de una filial por parte de su sociedad matriz, como consecuencia de un contrato de transferencia de resultados celebrado antes de la determinación de dichas pérdidas, no aumentaba el patrimonio social de la filial en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva. Esta decisión se basaba en que, como consecuencia del contrato de transferencia, las posibles pérdidas sufridas por la filial no tendrían ninguna incidencia sobre el nivel de su patrimonio social y que por lo tanto la asunción de dichas pérdidas no podía considerarse como un incremento de los activos de dicha sociedad a efectos de la letra b) del apartado 2 del artículo 4 (véase el apartado 13 de la sentencia). Es necesario destacar, sin embargo, que el presente asunto se refiere a una situación que, en lo esencial, es la contraria a la del asunto Siegen. Como ya hemos visto, la transferencia de beneficios al amparo de un contrato de Organschaft debería ser tratada como una transferencia realizada *por una* sociedad de capitales *a* su accionista, y no a la inversa. Con total independencia de cualquier contrato previo de transferencia de beneficios, la transacción de que se trata no puede por lo tanto generar ninguna obligación con arreglo a la letra b) del apartado 2 del artículo 4.

11. Por todo ello, en mi opinión, procede contestar a la primera cuestión en forma negativa. Resulta, pues, que no es necesario contestar a la segunda cuestión.

Conclusión

12. Considero, por consiguiente, que el Tribunal de Justicia debería pronunciarse en los siguientes términos:

«La letra b) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 69/335/CEE no autoriza a los Estados miembros a someter al impuesto sobre las aportaciones de capital la transferencia de beneficios de una sociedad a otra comanditaria, con arreglo a un contrato de transferencia de beneficios, cuando ambas tienen un miembro común y éste ha aportado previamente al patrimonio de la sociedad comanditaria los derechos representados por sus participaciones en la sociedad.»