CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 10 de enero de 2002 [1]

1. Mediante resolución de 16 de diciembre de 1999, el Verwaltungsgerichtshof (Austria) ha planteado al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, sobre 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 [2] (en lo sucesivo, «Directiva»). La cuestión versa en sustancia sobre la posibilidad de aplicar un impuesto sobre las aportaciones en el sentido de la Directiva 69/335 con motivo de la transformación de una sociedad personalista en una sociedad de capital, cuando dichas aportaciones hubieran sido ya objeto de un impuesto análogo antes de la entrada en vigor de la Directiva.

Marco normativo

Derecho comunitario

2. El régimen de los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales se regula, en el ámbito comunitario, en la Directiva 69/335, que tiene por objeto promover la libre circulación de capitales con el fin de crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior (primer considerando). Tal finalidad supone, en particular, que la aplicación del impuesto de que se trata «a los capitales, concentrados en el ámbito de una sociedad, [...] sólo pueda producirse una vez en el seno del mercado común y que esta imposición, con el fin de no perturbar la circulación de capitales, debiera ser igual en todos los Estados miembros» (sexto considerando). Para ello, la Directiva prevé, por tanto, la armonización de los impuestos de que se trata, tanto en lo referente a su estructura como a sus tipos (séptimo considerando), y la supresión de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características (octavo considerando).

3. En consonancia con los objetivos enunciados, el artículo 1 de la Directiva dispone que «los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones» de la Directiva. A continuación, se especifica en los artículos 3 y 4 qué debe entenderse por «sociedad de capital» y qué operaciones están sujetas al «impuesto sobre las aportaciones».

1 — Lengua original: italiano.

2 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

4. Conforme al artículo 3, apartado 1, se entenderá por sociedad de capital, en particular:

a) las sociedades que en los Estados miembros se consideren «sociedades anónimas», «sociedades comanditarias por acciones» o «sociedades de responsabilidad limitada»;

«b) toda sociedad, asociación o persona moral cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa;

c) toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral por el importe de su participación.»

5. En el apartado 2 de dicho artículo se especifica, no obstante, que

«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».

6. En lo que respecta a las operaciones gravables, en el artículo 4, apartado 1, se establece, entre otras cosas, que estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones:

«a) la constitución de una sociedad de capital;

b) la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital».

En el apartado 3 del mismo artículo se aclara, no obstante, que «a los efectos de la letra a) del apartado 1 no se considerará constitución [...] la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente».

7. Con el fin de garantizar la armonización efectiva de la materia y evitar casos de doble imposición, en el artículo 10 de la Directiva se prevé que «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:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;

c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

8. Procede recordar, por último, que en lo que respecta a la liquidación del impuesto, el artículo 6 de la Directiva, expresamente mencionado en la resolución de remisión, prevé, en su apartado 1, que «cada Estado miembro podrá excluir de la base imponible, determinada conforme a las disposiciones del artículo 5, el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones de una sociedad de capital, así como la cuota-parte de dicho asociado en el patrimonio social».

En el apartado 2 se especifica que si un Estado miembro hiciera uso de la facultad prevista en el apartado 1, estarán sometidos al impuesto sobre las aportaciones, entre otras, «cualquier operación por la que la responsabilidad de un socio esté limitada a su participación en el capital social, en

particular cuando la limitación de la responsabilidad sea el resultado de la transformación de la sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente».

Normativa nacional

9. Como se indica en la resolución de remisión, antes de la adhesión de Austria a la Comunidad, se consideraban sociedades de capital, con arreglo al artículo 5 de la Kapitalverkehrsteuergesetz (en lo sucesivo, «KVG») «las sociedades anónimas, las sociedades comanditarias por acciones, las sociedades de responsabilidad limitada [...], las asociaciones de personas constituidas con fines de lucro, cuando todos los miembros sólo respondan de las deudas de la asociación con su participación y cuando puedan transmitir dichas participaciones a terceros».

10. Con anterioridad a la adhesión de Austria a la Comunidad, el artículo 33, TP 16, apartado 1, letra b), de la Gebührengesetz (en lo sucesivo, «GebG») establecía un impuesto sobre los actos jurídicos que gravaba, en caso de aportación de bienes, «las escrituras de constitución de sociedades, con excepción de las relativas a sociedades de capital en el sentido de la Ley del impuesto sobre la transmisión de capitales, mediante las que dos o más personas se obligan a perseguir una finalidad lucrativa». La cuantía de dicho impuesto ascendía al 2 % del valor de la aportación o de su incremento, con un importe mínimo de 800 ATS.

11. A raíz de la adhesión de Austria a la Comunidad se introdujeron modificaciones importantes en la materia. Basta destacar aquí que a partir del 1 de enero de 1995 se suprimió el tributo previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, letra b), de la GebG y se modificó la definición de «sociedad de capital». En efecto, el artículo 4, apartado 1, de la KVG, en su versión vigente a partir de aquella fecha, considera sociedades de capital a las «sociedades anónimas» y a las «sociedades de responsabilidad limitada», a las que se equiparan, conforme al apartado 2, las «sociedades comanditarias» y las «sociedades comanditarias con fines lucrativos» «en las que uno de los socios que responden de modo personal sea una sociedad de capital».

12. En lo que respecta al impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capital, procede señalar a efectos del presente asunto que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, número 1, de la KVG (en su versión vigente a partir del 1 de enero de 1995), está sujeta a dicho impuesto «la primera adquisición de derechos sociales en una sociedad de capital nacional». Además, para su aplicación, Austria ha utilizado la facultad, prevista en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 69/335, de excluir de

la base imponible el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones sociales (artículo 5, apartado 1, de la KVG).

Hechos y procedimiento

13. Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (en lo sucesivo, «Palais») es una sociedad austriaca constituida en 1982 en forma de «sociedad comanditaria simple» con el fin de gestionar una empresa hotelera. Dado que no era una sociedad de capital conforme a la normativa entonces vigente, su escritura de constitución quedó regularmente sujeta al impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, número 1, letra b), de la GebG.

14. En marzo de 1994, Palais se transformó en una «sociedad comanditaria con fines lucrativos». Esta modificación no supuso, sin embargo, su transformación en una sociedad de capital en el sentido de la normativa nacional vigente.

15. Posteriormente, mediante escritura de 17 de mayo de 1996, los socios colectivos de Palais transmitieron sus participaciones a una sociedad de responsabilidad limitada, Rudolf Hinteregger GmbH, que se convirtió en el único socio responsable personal e ilimitadamente de las obligaciones sociales. La entrada de dicha sociedad de capital como socio responsable de forma ilimitada supuso que, desde aquel momento, Palais fuera considerada una sociedad de capital con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la KVG. Por este motivo, mediante resolución provisional de 25 de julio de 1996, el Finanzamt (agencia tributaria) estimó que, a raíz de la operación descrita, los socios comanditarios de Palais habían adquirido por vez primera derechos sociales en una sociedad de capital y, en consecuencia, liquidó el impuesto sobre sus aportaciones con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la KVG.

16. El 26 de agosto siguiente, Palais interpuso un recurso contra dicha resolución, alegando la incompatibilidad con la Directiva 69/335. A su juicio, en efecto, dado que las aportaciones de los socios comanditarios ya habían sido gravadas con el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG, la nueva sujeción al impuesto daba lugar a una forma de «doble imposición» prohibida por el artículo 10 de la Directiva.

17. Mediante resolución de 23 de septiembre de 1996, la autoridad tributaria de primera instancia desestimó el recurso, por considerar que el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG no podía equipararse a un impuesto sobre las aportaciones de capital, por lo que en el caso de autos no se había producido un supuesto de «doble imposición». La misma opinión adoptó también la autoridad tributaria de segunda instancia, que, mediante resolución de 3 de septiembre de 1997, desestimó el recurso de alzada interpuesto por Palais, basándose en que en el caso de autos no cabía apreciar una «doble imposición» prohibida por la Directiva, ya que el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16,

de la GebG se había aplicado antes de la adhesión de Austria a la Comunidad.

18. El 22 de octubre de 1997, Palais impugnó esta última resolución ante el Verwaltungsgerichtshof, el cual decidió, mediante resolución de 16 de diciembre de 1999, plantear al Tribunal de Justicia la presente cuestión prejudicial. En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional ha confirmado, en particular, que la entrada de Rudolf Hinteregger GmbH como socio colectivo de Palais ha dado lugar a que Palais sea equiparada a una sociedad de capital: así, con arreglo a la normativa nacional, los socios comanditarios de Palais han realizado una «primera adquisición de derechos sociales en una sociedad de capital nacional» sujeta al impuesto sobre las aportaciones en virtud del artículo 2, apartado 1, número 1, de la KVG. El Verwaltungsgerichtshof ha subrayado, sin embargo, que, en la fecha de constitución de Palais, esas mismas aportaciones habían sido ya gravadas con el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG, equiparable a su juicio a un impuesto sobre las aportaciones y, por tanto, ha expresado serias dudas sobre la compatibilidad de esta forma de «doble imposición» con la Directiva 69/335. En cuanto al hecho de que la primera imposición fuera anterior a la adhesión de Austria a la Comunidad, en la resolución de remisión se sostiene que no se trata, en el caso de autos, de aplicar retroactivamente la Directiva, sino más bien de aceptar dicha imposición como un dato de hecho, evitando una segunda imposición sobre las mismas aportaciones después de la entrada en vigor de la Directiva. Con objeto de disipar cualquier duda sobre la compatibilidad de la imposición controvertida con el Derecho comunitario, el Juez austriaco ha decidido plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones 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 particular su artículo 6, en el sentido de que a un Estado miembro le está prohibido gravar con el impuesto sobre las aportaciones de capital las aportaciones realizadas a una sociedad comanditaria simple con motivo de la entrada de una sociedad de responsabilidad limitada como socio colectivo cuando, antes de la entrada en vigor de la Directiva 69/335/CEE, el capital social sujeto al impuesto ya había sido gravado con el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, letra b), de la GebG (Ley tributaria) de 1957, BGBl. 267/1957?»

19. En el procedimiento incoado ante el Tribunal de Justicia han intervenido la República de Austria y la Comisión, quienes proponen que se responda en sentido negativo a la cuestión del Verwaltungsgerichtshof. Ambas consideran que el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG, en cuanto sólo es aplicable a las sociedades personalistas, no constituye un *impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capital* y no está comprendido por tanto en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335. El Gobierno austriaco sostiene además que el impuesto de que se trata, al estar estrechamente vinculado al otorgamiento de documentos jurídicos, no presenta las características propias de un impuesto sobre las aportaciones

y, por consiguiente, no puede tenerse en cuenta a efectos de la prohibición de la «doble imposición» prevista en el artículo 10 de la Directiva.

Análisis jurídico

20. Mediante la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia, el Juez remitente desea, en la práctica, saber si la Directiva 69/335 permite aplicar un impuesto sobre las aportaciones con motivo de la transformación de una sociedad comanditaria con fines lucrativos en una sociedad de capital (como consecuencia de la entrada de una sociedad de capital como socio colectivo), cuando en la fecha de constitución de dicha sociedad (antes de la entrada en vigor de la Directiva) se había ya aplicado un impuesto del tipo del que se prevé en el artículo 33, TP 16, de la GebG.

21. Procede en primer lugar precisar por otra parte que, si bien la cuestión se refiere «en particular» al artículo 6 de la Directiva, en realidad no es ese el único precepto pertinente en el presente asunto. En efecto, como he señalado anteriormente, dicho artículo faculta a cada Estado miembro a excluir de la base imponible el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones de una sociedad de capital (apartado 1), exigiendo en tal caso que se sujeten al impuesto sobre las aportaciones determinadas operaciones, entre ellas «cualquier operación por la que la responsabilidad de un socio esté limitada a su participación en el capital social» (apartado 2). En el presente asunto, no obstante, como ha señalado la Comisión, no se discute sobre la decisión de la República de Austria de ejercer la facultad prevista en el apartado 1 de dicho artículo ni sobre la eventual realización de una de las operaciones previstas en el apartado 2. De la resolución de remisión y de la cuestión prejudicial se desprende con claridad, en cambio, que en el caso de autos se discute la supuesta violación de la prohibición de «doble imposición» establecida en el artículo 10 de la Directiva. El análisis de la presente cuestión deberá referirse, por tanto, a esta última disposición.

22. A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que «el artículo 10 de la Directiva, interpretado a la luz de su último considerando, prohíbe en particular los impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital. Dicha prohibición se dirige, entre otros, contra los impuestos, cualquiera que sea su forma, que graven la constitución de una sociedad de capital y el aumento de capital de la misma [letra a) del artículo 10], o la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad pueda estar sometida por razón de su forma jurídica [letra c) del artículo 10]. Esta última prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen sin embargo sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir

el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva».[3]

23. En el caso de autos, como se ha señalado, el Juez remitente parece considerar que el impuesto sobre las aportaciones aplicado en el momento de la transformación de Palais en una sociedad de capital (como consecuencia de la entrada de Rudolf Hinteregger GmbH como socio colectivo) es incompatible con el artículo 10 de la Directiva, puesto que con motivo de la constitución de la sociedad ya se exigió el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG. Para llegar a tal conclusión, el Juez remitente parte de las premisas necesarias de que, por una parte, este último impuesto, aunque está vinculado al otorgamiento de un documento jurídico, presenta las características de un impuesto sobre las aportaciones[4] y, por otra parte, que la prohibición de «doble imposición» del artículo 10 de la Directiva se aplica aun cuando el primer «impuesto» se haya exigido con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva.

24. No obstante, la solución propuesta por el Juez nacional no me parece convincente. En efecto, aun si se aceptara que las dos premisas sobre las que se basa son correctas, no creo que en el presente asunto se pueda apreciar una violación del artículo 10 de la Directiva. Es decir, no creo que, con carácter general, esta disposición se oponga a la aplicación de un impuesto sobre las aportaciones en el momento de la transformación de una sociedad personalista en una sociedad de capital, cuando se ha exigido un impuesto análogo con motivo de la constitución de la sociedad personalista.

25. En este sentido, cabe observar en primer lugar que, entre las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones, el artículo 4 de la Directiva 69/335 prevé expresamente «la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital». Por consiguiente, no cabe poner en duda que una operación que determina dicha transformación debe, en principio, estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones según lo previsto en el artículo 4 de la Directiva.

26. Dicho esto, hay que examinar además si debe excluirse, con todo, la sujeción al impuesto, en virtud del artículo 10, en los casos en que ya se haya exigido un impuesto análogo sobre las aportaciones con motivo de la constitución de la sociedad personalista. Para responder a esta cuestión, debe tenerse en cuenta, en mi opinión, que, como se desprende claramente de su artículo 1, la Directiva 69/335 persigue armonizar el «impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades» de capital, determinando en el ámbito comunitario la estructura y los tipos aplicables. La opción de limitar *a las sociedades de capital* el ámbito de la armonización

3 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de diciembre de 1997, Fantask (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 21. Véase, en el mismo sentido, la sentencia de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros (C-2/94, Rec. p. I-2827), apartado 23.

4 — A este respecto, el Juez cita las sentencias del Tribunal de Justicia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915); de 2 de diciembre de 1997, Fantask, citada en la nota 3 *supra*, y de 5 de marzo de 1998, Solred (C-347/96, Rec. p. I-937).

comunitaria del impuesto sobre las aportaciones se basa probablemente en la consideración de que los capitales aportados a tales sociedades pueden circular con facilidad dentro de la Comunidad y, por tanto, era necesario referirse a dichas sociedades para «promover la libre circulación de capitales» con objeto de «crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior» (primer considerando de la Directiva). Por lo demás, el hecho de que, además de las tradicionales «sociedades anónimas», «sociedades comanditarias por acciones» y «sociedades de responsabilidad limitada» [artículo 3, letra a)], el concepto de «sociedad de capital» en el sentido de la Directiva comprenda tipos asociativos destinados a permitir o facilitar la circulación de las participaciones sociales, a saber:

27. Parece confirmar que este es el punto de vista del legislador comunitario. Es cierto que el ámbito de aplicación de la Directiva (circunscrito a los impuestos sobre las aportaciones a las sociedades de capital) es ampliado de modo indirecto por el artículo 3, apartado 2, según el cual «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». No obstante, no es menos cierto que la segunda frase de esta disposición especifica que «un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones». Por tanto, cuando un Estado miembro decida no considerar como «sociedad de capital» a determinadas sociedades, asociaciones o personas jurídicas, los impuestos sobre las aportaciones a tales entidades no estarán comprendidos en el ámbito de aplicación de la directiva y podrán, por consiguiente, ser regulados libremente en el plano nacional.

— «toda sociedad, asociación o persona moral cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa» [artículo 3, letra b)], y

— «toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral por el importe de su participación» [artículo 3, letra c)],

28. En consecuencia, si la Directiva no armoniza los impuestos sobre las aportaciones a las sociedades personalistas, de ello se deduce que —como han subrayado también la Comisión y el Gobierno austriaco— dichos impuestos no pueden estar comprendidos en la prohibición de la «doble imposición» prevista en el artículo 10. Ya he recordado, en efecto, que esta disposición «prohíbe en particular los impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital» sobre la base de que «el mantenimiento de tales derechos podría [...] poner en peligro los fines que persigue la Directiva». Es decir, la citada disposición pretende impedir que los Estados miembros eludan las disposiciones que armonizan el impuesto sobre las *aportaciones a las sociedades de capital,* sujetando de modo indirecto *tales aportaciones*

a otros impuestos que presentan características análogas (lo que podría, por ejemplo, entrañar un aumento sustancial del tipo máximo aplicable). Pero si el objetivo del artículo 10 de la Directiva consiste en garantizar la armonización del impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capital, es evidente que la prohibición establecida en dicha disposición se refiere únicamente a los impuestos que puedan recaer, aunque sea de modo indirecto, sobre las *aportaciones a las sociedades de capital.* Por lo tanto, a efectos de la prohibición de «doble imposición» no pueden ser pertinentes los impuestos sobre las *aportaciones a las sociedades personalistas,* que, como se ha indicado, no son objeto de regulación en el ámbito comunitario, sino que son competencia de los Estados miembros.

29. De ello se deduce, en mi opinión, por cuanto aquí interesa, que cuando un Estado miembro haya percibido un impuesto sobre las aportaciones con motivo de la constitución de una sociedad personalista, el artículo 10 de la Directiva no prohíbe la aplicación de un nuevo impuesto en los casos en que la sociedad sea transformada en una sociedad de capital. En tal supuesto, en efecto, no tiene lugar ningún tipo de «doble imposición» en el sentido del artículo 10 de la Directiva, habida cuenta de que el impuesto percibido con motivo de la constitución de la sociedad personalista no es pertinente en absoluto a efectos de dicho artículo.

30. Una confirmación indirecta de las consideraciones precedentes se encuentra, además, en el hecho de que, mientras el artículo 4, apartado 1, de la Directiva exige aplicar el impuesto sobre las aportaciones en el caso de «la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital», el apartado 3 de dicho artículo excluye que «la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente» pueda constituir una operación sujeta al impuesto. A mi juicio, dicha exclusión está claramente justificada por la exigencia de evitar una «doble imposición» en el sentido del artículo 10 de la Directiva, dado que el impuesto sobre las aportaciones ya se exige, en virtud del artículo 4, apartado 1, en el momento de la constitución de la sociedad de capital. Esta exigencia no existe, en cambio, en el caso de la transformación de una sociedad personalista en una sociedad de capital, precisamente porque, como ya he indicado, los impuestos sobre las aportaciones a las sociedades personalistas no están regulados en la Directiva y no están comprendidos, por tanto, en la prohibición de «doble imposición» del artículo 10.

31. Dicho esto desde un punto de vista general, creo que resulta fácil extraer las consecuencias para el caso de autos, en particular en el sentido de verificar que no cabe apreciar en el presente asunto una forma de «doble imposición» en el sentido del artículo 10 de la Directiva.

32. En efecto, como se ha visto, Palais fue constituida en 1982 en forma de sociedad comanditaria simple y, por tanto, como sociedad personalista con arreglo a la normativa austriaca vigente en aquel momento. Precisamente por este motivo, por otra parte, se le exigió el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG, que en aquella época gravaba, en caso de aportación de bienes, las escrituras constitutivas de las sociedades personalistas exclusivamente. El carácter de sociedad personalista de Palais no desapareció en virtud de su transformación, en marzo de 1994, en sociedad comanditaria con fines lucrativos, ni, posteriormente, a raíz de la

adhesión de Austria a la Comunidad, puesto que, conforme al artículo 3, apartado 2, última frase, de la Directiva, dicho país ha decidido equiparar a las sociedades de capitales exclusivamente las sociedades comanditarias simples y las sociedades comanditarias con fines lucrativos en las que uno de los socios que responden de modo personal sea una sociedad de capital (artículo 4, apartado 1, de la KVG). Sólo con motivo de la entrada de Rudolf Hinteregger GmbH como socio colectivo único, Palais se transformó en una sociedad de capital en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la KVG, lo que dio lugar a la consiguiente aplicación del impuesto controvertido.

33. No se discute, por tanto, que, en el momento de la percepción del impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, de la GebG, Palais era una sociedad personalista y continuó siéndolo con posterioridad a la entrada en vigor de la Directiva. De ello hay que deducir, a la luz de las consideraciones precedentes, que la aplicación posterior del impuesto sobre las aportaciones con motivo de su transformación en sociedad de capital no puede constituir una forma de «doble imposición» prohibida por el artículo 10 de la Directiva.

Conclusión

A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof:

«Las disposiciones 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, y, en particular, el artículo 10 deben interpretarse en el sentido de que no se prohíbe que un Estado miembro exija el impuesto sobre las aportaciones de un socio comanditario de una sociedad comanditaria con fines lucrativos con motivo de la entrada de una sociedad de responsabilidad limitada como socio colectivo cuando, antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, el capital social sujeto al impuesto había sido ya gravado con el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, letra b), de la GebG (Ley tributaria) de 1957, BGBl. 267/1957.»