INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-50/91 *

I. Hechos y procedimiento

A. *Hechos y marco jurídico*

Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (en lo sucesivo, «Europartner») es una sociedad financiera alemana, que reviste la forma de sociedad anónima. El Commerzbank AG, con domicilio social en Düsseldorf, y el Crédit Lyonnais SA, con domicilio social en Lyon, poseen la totalidad de sus acciones.

En 1974, el Commerzbank AG (en lo sucesivo, «Commerzbank») aportó a Europartner las cinco sucursales que tenía en la región del Sarre, en Alemania, por un valor global de cerca de 9.000.000 DM. Estas sucursales efectuaban exclusivamente actividades de tipo bancario, y estaban inscritas en los Registros Mercantiles de los juzgados de primera instancia territorialmente competentes.

Mediante decisión de 11 septiembre de 1981, el Finanzamt Saarbrücken (en lo sucesivo, «Finanzamt») requirió a Europartner el pago de un impuesto del 1 % sobre el valor de esta aportación.

Sin oponerse a que la citada aportación fuera un acto jurídico imponible, Europartner reclamó la aplicación de un tipo impositivo reducido. Afirma, en este sentido, que cada una de las sucursales constituye una parte de la actividad económica («Teilbetrieb»), y que a tales aportaciones les corresponde un tipo impositivo del 0,50 %, con arreglo al punto 3 del apartado 2 del artículo 9 del Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre Circulación de Capitales; en lo sucesivo, «ley nacional»). En el momento de los hechos, este artículo establecía:

«(2) El impuesto se reducirá en un 50 %

[...]

3. en caso de que se entre a participar en una sociedad de capital de la República Federal Alemana, si, y en la medida en que esta sociedad reciba en contrapartida la totalidad del patrimonio, un establecimiento ("Betrieb") o una parte de la actividad económica ("Teilbetrieb") de otra sociedad de capital [...]»

De acuerdo con esto, Europartner presentó una reclamación, infructuosa, al Finanzamt. A continuación interpuso un recurso ante el Finanzgericht de los Saarlandes, que fue desestimado el 30 de junio de 1987. Finalmente, presentó un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

En su propósito de determinar una calificación para la aportación del Commerzbank, el Bundesfinanzhof observó, en primer lugar, que, con arreglo a la letra b) del apartado 1 del artículo 7, de la Directiva

* Lengua de procedimiento: alemán.

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»), a la aportación de una rama de actividad («Zweig einer Tätigkeit») se le aplica un tipo impositivo reducido. En aquel momento, esta norma presentaba la siguiente redacción:

«1. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones que el Consejo adopte de conformidad con el apartado 2:

a) el tipo del impuesto sobre las aportaciones no podrá sobrepasar el 2 % ni ser inferior al 1 %;

b) este tipo se reducirá en un 50 % o más cuando una o varias sociedades de capital aporten la totalidad de su patrimonio, o una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes.»

El Bundesfinanzhof se preguntó, en segundo lugar, si el concepto comunitario de rama de una actividad («Zweig einer Tätigkeit») era idéntico al de parte de la actividad económica («Teilbetrieb»), utilizado en la ley nacional. De entrada, el Bundesfinanzhof definió el concepto de parte de la actividad económica. Para él, se trata de una «parte de la totalidad de la actividad económica, dotada de una cierta autonomía, que puede subsistir por sí misma y cuyos bienes se emplean conjuntamente en una actividad que, por su naturaleza, se distingue claramente de la actividad del resto de la empresa». Seguidamente, el Bundesfinanzhof observó que en Alemania una sucursal bancaria no puede constituir una parte de la actividad económica en el sentido de esta definición, en la medida en que, en la práctica, carece de autonomía y realiza actividades idénticas a las del resto de sucursales del grupo. El Bundesfinanzhof dedujo que la definición de parte de la actividad económica arriba mencionada conducía a un resultado inaceptable: la aportación de sucursales bancarias sería sometida al impuesto sobre las aportaciones del 1 %, puesto que según la norma general no constituyen partes de la actividad económica. Por ello sugirió definir por su función y de forma menos restrictiva una rama de una actividad, considerándola como un conjunto de bienes que concurren en la realización de una actividad, sin que esta última deba distinguirse claramente, por su naturaleza, de la actividad del resto de la empresa.

El Bundesfinanzhof añadió un segundo argumento en apoyo de la definición que propuso. Señaló que, en realidad, el impuesto sobre las aportaciones grava dos veces los activos de una sociedad de capital transferidos a otra sociedad de capital. Según él, se les aplica efectivamente el impuesto por primera vez cuando se aportan a la primera sociedad, y, por segunda vez, cuando se transfieren a la segunda. Según el Bundesfinanzhof, la reducción del impuesto sobre las aportaciones aplicada a las sociedades de capital que ceden una rama de su actividad a otras sociedades de capital se habría concedido con la finalidad de atenuar los efectos de esta doble imposición. Consideró, por lo tanto, que, para dar cumplimiento a este objetivo, debía evitarse una interpretación restrictiva del concepto de rama de una actividad.

El Bundesfinanzhof se pregunta, en tercer lugar, si una sucursal, en el sentido del derecho mercantil alemán, constituye una rama de una actividad. A su parecer, una sucursal es una parte de la totalidad de la actividad económica, inscrita en el Registro Mercantil con arreglo al artículo 13 del Handelsgesetzbuch (Código de comercio alemán), con una cierta libertad de decisión

y con capacidad para realizar por cuenta de esta empresa operaciones esenciales. El Bundesfinanzhof considera que sucursales como las aportadas a Europartner por el Commerzbank, constituyen ramas de actividad, puesto que forman un conjunto de bienes que concurren en la realización de una actividad, y en este sentido pueden distinguirse por su función.

B. *Cuestión prejudicial*

Considerando que la solución del litigio dependía en definitiva de la interpretación del concepto de «rama de una actividad», mencionado en el artículo 7, antes citado, de la Directiva, el Bundesfinanzhof resolvió, mediante resolución de 31 de octubre de 1990, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial con las dos preguntas siguientes, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE.

«1) La expresión "una o más ramas de su actividad", utilizada en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE, ¿supone la existencia de una parte de la actividad económica, en el sentido de una parte de la totalidad de la actividad económica, dotada de una cierta autonomía, que puede subsistir por sí misma y cuyos bienes se emplean conjuntamente en una actividad que, por su naturaleza, se distingue claramente de la actividad del resto de la empresa?

2) En caso de respuesta negativa a la primera pregunta,

a) ¿Cuáles son las características esenciales del concepto "rama de una actividad" en el sentido de la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE?

b) Una sucursal, en el sentido del artículo 13 del Handelsgesetzbuch (Código de comercio), ¿es "una rama de una actividad" en el sentido de la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE?»

C. *Procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 4 de febrero de 1991.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto (CEE) del Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas el 18 de abril de 1991 el Finanzamt Saarbrüken, parte demandada en el procedimiento principal, representada por el Sr. Wolfgang Rapräger, Regierungsdirektor u. Vertreter des Vorstehers, y por el Sr. Alois Rosport, Regierungsdirektor, y el 26 de septiembre de 1991 la Comisión, representada por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico, en calidad de Agente.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba y, de acuerdo con los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, atribuir el asunto a la Sala Primera. No obstante, formuló una pregunta al Finanzamt Saarbrüken, que éste respondió dentro del plazo señalado.

II. Observaciones escritas presentadas en el Tribunal de Justicia

Sobre la primera pregunta de la cuestión prejudicial (relativa a los conceptos de rama de una actividad y de parte de la actividad económica)

El *Finanzamt* sostiene que los conceptos de rama de una actividad y de parte de una actividad económica son idénticos. La *Comisión* se opone a este punto de vista.

Según el *Finanzamt,* una rama de una actividad es una parte de la totalidad de la actividad económica, dotada de una cierta autonomía, que puede subsistir por sí misma y cuyos bienes se emplean conjuntamente en una actividad que, por su naturaleza, se distingue claramente de la actividad del resto de la empresa. El Finanzamt considera que la definición que propone se ajusta a la intención de la Institución que adoptó la Directiva. Reconoce que el tipo reducido del 0,5 % permite evitar, en cierta medida, que se someta por segunda vez al impuesto sobre las aportaciones del 1 % a los activos de una sociedad de capital cuando se aportan a otra sociedad de capital. No obstante, según él, no se trata de conceder una reducción del tipo a todas las aportaciones que realice una sociedad de capital. Al contrario, este beneficio debería reservarse a las operaciones de cesión de una parte de la actividad económica de una sociedad a otra. Según el Finanzamt, en el presente caso el Commerzbank no renunció a una parte de su actividad económica, sino que solamente redujo la extensión geográfica de su red bancaria.

El Finanzamt se remite en lo demás a los escritos de alegaciones, adjuntos a sus observaciones, que presentó durante el procedimiento nacional. En estos escritos de alegaciones examina si las sucursales transferidas a Europartner reúnen los criterios que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, permiten determinar si una entidad puede ser considerada como una parte de una actividad económica. Estos criterios son los siguientes.

Según el Finanzamt, una parte de una actividad económica debe disponer, en primer lugar, de una «autonomía estructural». Afirma, en este sentido, que las sucursales del Commerzbank realizaban todas sus actividades dentro del ámbito de la organización de la empresa, de tal modo que se hallaban sujetas a las instrucciones del establecimiento principal, especialmente en lo relativo a las condiciones para la concesión de créditos.

El Finanzamt considera, en segundo lugar, que una parte de una actividad económica debe poseer fondos propios. Este es un punto esencial, según él, en la medida en que la autorización para ejercer ciertas actividades bancarias, en especial la participación en otras sociedades y la concesión de créditos, se subordina a este requisito. El Finanzamt afirma que las sucursales del Commerzbank carecían de este tipo de fondos. Los fondos necesarios para llevar a cabo su actividad eran suministrados por el establecimiento principal, por medio de una cuenta abierta en la sede de esta última a nombre de las sucursales.

El Finanzamt considera que una parte de una actividad económica debe disponer, en tercer lugar, de una contabilidad y una clientela propias. En su opinión, en el presente caso no se cumplen tales requisitos. Determinados elementos del balance de las sucursales, en especial los gastos generales y las revalorizaciones de créditos o de títulos, están integrados, según el Finanzamt, en la contabilidad del establecimiento principal. Por otra parte, y siempre en opinión del Fi-

nanzamt, carecen de clientela propia, en la medida en que la mayoría de las transacciones que llevan a cabo sólo pueden realizarse con los recursos y el consentimiento del establecimiento principal.

Finalmente, el Finanzamt señala que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, hay que calcular por separado los beneficios de una parte de una actividad económica, pero no entra en el examen de si en el presente caso se cumple tal requisito.

La *Comisión* estima, por su parte, que no es necesario, para considerar a una entidad como una rama de una actividad, que lleve a cabo una actividad claramente diferenciada de la del resto de la empresa. Basa esta conclusión en los siguientes argumentos.

En primer lugar, la Comisión afirma que, en las negociaciones previas a la adopción de la Directiva, se definió el concepto de rama de una actividad («Zweig einer Tätigkeit») como el «conjunto de bienes de inversión que forman parte del departamento de una sociedad que, técnicamente, constituye un departamento autónomo». La Comisión señala que, en la letra i) del artículo 2, la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1), define el concepto de rama de actividad (la versión alemana de esta Directiva habla de «Teilbetrieb») de forma parecida, como «el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una actividad económica autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios». A partir de estas dos definiciones la Comisión deduce que una rama de una actividad es una entidad autónoma, pero que su actividad no necesariamente debe ser distinta de la que ejercen las otras partes de la empresa a la que pertenece.

En segundo lugar, la Comisión considera que deben interpretarse de forma extensiva todos los casos, en especial el de la aportación de una rama de una actividad, en los que se reduce el impuesto sobre las aportaciones o se exonera de él. La Comisión lo deduce de la intención del Consejo, al adoptar las diferentes Directivas relativas al impuesto sobre la circulación de capitales. Según la Comisión, este último hubiera querido suprimir el impuesto sobre las aportaciones debido a sus efectos económicos «desfavorables», pero no había podido conseguirlo a causa de las necesidades financieras de los Estados miembros. Transigió, por lo tanto, en cuanto al mantenimiento del impuesto sobre las aportaciones, a condición de que se limitasen en la medida de lo posible tanto el tipo como el alcance. De este modo, siempre según la Comisión, la aportación de cualquier conjunto de bienes se benefició con una reducción del tipo, transformada posteriormente en exoneración.

En tercer lugar, la Comisión considera que corresponde a los operadores económicos determinar cómo quieren reorganizar su empresa. El legislador comunitario no debería inmiscuirse en esta decisión concediendo una reducción a las empresas que ceden una parte de sus actividades, pero denegándola a las mismas empresas cuando lo que hacen es reducir el ámbito geográfico de sus actividades.

Basándose en estos argumentos, la Comisión propone responder a la primera pregunta de la cuestión prejudicial en los siguientes términos:

«La expresión "una o más ramas de su actividad" contenida en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE no supone una rama de una actividad ("Teilbetrieb") en el sentido de una parte de la totalidad de una actividad económica, dotada de una cierta autonomía, que puede subsistir por sí misma y cuyos bienes se emplean conjuntamente en una actividad que, por su naturaleza, se distingue claramente de la actividad comercial del resto de la empresa.»

Sobre la segunda pregunta de la cuestión prejudicial (relativa a las características esenciales de una rama de una actividad y al concepto de sucursal)

El *Finanzamt* considera que, puesto que la respuesta a la primera pregunta de la cuestión debe ser afirmativa, no procede responder a la segunda pregunta.

La *Comisión* considera que un conjunto de bienes que puede funcionar de forma autónoma, por ejemplo una sucursal, constituye una rama de una actividad. En la respuesta que propone para la segunda pregunta de la cuestión prejudicial, sugiere una segunda definición, en la que omite el requisito de la autonomía. Esta respuesta está expresada en los siguientes términos:

«a) Por "rama de una actividad" debe entenderse toda actividad cuya aportación favorece la concentración y el desarrollo de las empresas.

b) Una sucursal en el sentido del artículo 13 del Código de comercio alemán puede ser una "rama de una actividad" en el sentido de la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE.»

III. Respuesta a la pregunta formulada por el Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia instó al Finanzamt que aclarase, a la vista del artículo 13 del Handelsgesetzbuch, el concepto de sucursal.

El Finanzamt respondió que se trata de un establecimiento comercial, lo que, según él, supone una cierta permanencia. Indicó, asimismo, que una sucursal lleva a cabo las mismas actividades que el establecimiento principal, pero no necesariamente todas las actividades de este último; estas actividades se realizan «en parte de forma dependiente del establecimiento principal y en parte de forma independiente». A este respecto, el Finanzamt señaló que una sucursal dispone de locales comerciales independientes y de una contabilidad separada, y que el director de una sucursal actúa de forma autónoma en asuntos «no totalmente desprovistos de importancia».

R. Joliet

Juez Ponente