SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 18 de marzo de 1993 *

En el asunto C-280/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Kassel-Goethestrasse

y

Viessmann KG,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente de Sala; R. Joliet y D. A. O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administrador;

consideradas las observaciones escritas presentadas, en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico Principal, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las observaciones orales de la Kommanditgesellschaft Viessmann, representada por el Dr. E. Stehmann, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht y de la Comisión, expuestas en la vista de 12 de noviembre de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de diciembre de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 31 de julio de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de octubre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación 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).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Kassel (en lo sucesivo, «Finanzamt») y Viessmann GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Viessmann»), con respecto a la imposición de la cesión de una participación en esa sociedad.

3 Viessmann es una sociedad comanditaria alemana. Según la exposición del Abogado General, a la que se hace remisión para más amplia información (véanse los puntos 6 a 9), dicha sociedad posee un capital de 9,8 millones de DM, que fue gravado con el impuesto sobre las concentraciones de capital cuando se efectuaron las aportaciones correspondientes a dicho capital. Por otra parte, existen dos socios responsables de la totalidad de sus deudas (socios «colectivos») y un socio cuya responsabilidad se limita a la cuantía de su aportación (socio «comanditario»).

4 El 8 de julio de 1983, uno de los socios con responsabilidad ilimitada, V., transmitió una parte de su participación a su esposa y a sus hijos, los cuales, a tenor del contrato de transmisión, se convirtieron en socios con responsabilidad limitada en la sociedad.

5 El Finanzamt consideró que las participaciones cedidas habían cambiado de naturaleza al pasar de una socio con responsabilidad ilimitada a personas cuya responsabilidad era limitada; de ello dedujo que la cesión debía asimilarse a una emisión de participaciones sociales y que, por consiguiente, debía ser gravada con el impuesto sobre las aportaciones, con arreglo al punto 1 del apartado 1 del artículo 2 de la Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre aportaciones de capital, adquisición de participaciones sociales y de valores), disposición que prevé que deberá pagarse un impuesto sobre las aportaciones «en los supuestos de primera adquisición de participaciones sociales por un adquiriente en una sociedad de capitales radicada en el territorio nacional».

6 El Bundesfinanzhof se preguntó si la interpretación del Finanzamt resultaba conforme con la Directiva sobre las concentraciones de capitales y, en particular, si una cesión de participaciones tal como la efectuada en el caso de autos constituía una operación sujeta a impuesto con arreglo al artículo 4 de la Directiva.

7 El apartado 1 de esa disposición enumera las operaciones que estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones. Entre tales operaciones, figura la siguiente:

«c) El aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.»

8 El apartado 2, por su parte, contiene la lista de las operaciones que los Estados miembros están facultados para gravar con el impuesto sobre las aportaciones. Según esta disposición, podrá estar sujeto al impuesto, en particular:

«b) 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».

9 En este contexto, el Bundesfinanzhof decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Conforme al artículo 4 de la Directiva 69/335/CEE, ¿pueden los Estados miembros someter al impuesto sobre las aportaciones la transformación de una parte de la participación de un socio colectivo en una participación de socio comanditario, dentro de una "GmbH & Co. KG" ya existente con anterioridad a la transformación?»

10 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal y del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

11 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende que se determine si la cesión, por un socio responsable de la totalidad de las deudas de una sociedad de capital, de una parte de su participación a un socio que responde de forma limitada en dicha sociedad, puede gravarse con el impuesto sobre las aportaciones con arreglo al artículo 4 de la citada Directiva.

12 Para responder a esta cuestión, debe recordarse que la citada Directiva armoniza tanto la estructura como los tipos impositivos de los impuestos indirectos que gra-

van las concentraciones de capitales en el interior de la Comunidad, y que el artículo 4 de dicha Directiva enumera las operaciones que los Estados pueden o deben gravar, según los casos, con un impuesto sobre las aportaciones.

13 No está incluida en ninguna de las categorías mencionadas en esa disposición la operación mediante la cual un socio que responde de forma ilimitada transmite a un socio, que responde de forma limitada en la sociedad, una parte de la participación que posee en dicha sociedad. En particular, una operación de este tipo no supone ni un aumento del capital social, a efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva, ni un incremento del patrimonio social, a efectos de la letra b) del apartado 2 del artículo 4, y, por lo tanto, no puede quedar sujeta al impuesto previsto para las categorías a que se refieren dichas disposiciones.

14 De lo anterior se deduce que una cesión de participaciones tal como la efectuada en el caso de autos no constituye una operación que pueda gravarse con arreglo al artículo 4 de la Directiva.

15 La Comisión pidió al Tribunal de Justicia que examinara si la cesión de participaciones podría quedar sujeta al impuesto sobre las aportaciones en virtud del artículo 6 de la Directiva.

16 Esta disposición prevé, con respecto a las sociedades comanditarias, lo siguiente:

«1. Cada Estado miembro podrá excluir de la base imponible [...] 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.

2. Si un Estado miembro hiciera uso de la facultad prevista en el apartado 1, estarán sometidos al impuesto sobre las aportaciones:

— [...]

— [...]

— 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.

[...]»

17 A este respecto, procede declarar que el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones de Derecho comunitario sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales.

18 En lo que atañe al artículo 6 de la Directiva, procede señalar que la finalidad principal de esta disposición es evitar que, en los Estados miembros interesados, las participaciones que no fueron gravadas por representar la aportación de un socio que responde de forma ilimitada, sean posteriormente transmitidas a un socio que responde de forma limitada, convirtiéndose de este modo en participaciones de socios de este tipo, sin haber quedado sujetas al impuesto sobre las aportaciones que habría debido gravar su emisión.

19 Ahora bien, tal como se indicó en el apartado 3 anterior, todas las participaciones representativas del capital de la sociedad Viessmann dieron lugar al pago del impuesto en el momento en que se efectuaron las aportaciones correspondientes a tales participaciones.

20 De lo anterior se deduce que una cesión de participaciones como la efectuada en el caso de autos del litigio principal no puede quedar sujeta al impuesto sobre las aportaciones con arreglo al artículo 6 de la Directiva sobre la concentración de capitales.

21 Por estas razones, procede responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que cuando un socio responsable de la totalidad de las deudas de una sociedad de capital transmite una parte de su participación a un socio que responde de forma limitada en esa sociedad, tal cesión no podrá estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones con arreglo al 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. La referida operación tampoco podrá estar sujeta al impuesto con arreglo al artículo 6 de la misma Directiva, en los Estados miembros que hayan decidido eximir las aportaciones realizadas por los socios que responden de forma ilimitada, cuando las participaciones transmitidas ya hubieran sido gravadas con el impuesto sobre las aportaciones en el momento de su creación.

Costas

22 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 31 de julio de 1991, declara:

Cuando un socio responsable de la totalidad de las deudas de una sociedad de capital transmite una parte de su participación a un socio que responde de forma limitada en esa sociedad, tal cesión no podrá estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones con arreglo al 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. La referida operación tampoco podrá estar sujeta al impuesto con arreglo al artículo 6 de la misma Directiva, en los Estados miembros que hayan decidido eximir las aportaciones realizadas por los socios que responden de forma ilimitada, cuando las participaciones transmitidas ya hubieran sido gravadas con el impuesto sobre las aportaciones en el momento de su creación.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de marzo de 1993.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Primera

G. C. Rodríguez Iglesias