1. Cuando un socio que responde 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 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

2. Cuando un socio que responde 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 con arreglo al artículo 6 de la Directiva 69/335 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, 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.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-280/91 *

I. Hechos y procedimiento

A. *Hechos y marco normativo*

Viesmann GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Viessmann») es una sociedad comanditaria alemana. La sociedad tiene un socio comanditario, que no participa en la gestión de la sociedad y cuya responsabilidad está limitada a las aportaciones que ha realizado. Por otra parte, existen dos socios colectivos, que llevan a cabo la gestión de la sociedad y responden de la totalidad de sus deudas.

El 8 de julio de 1983, uno de los socios colectivos, V., transmitió a su esposa y a cada uno de sus hijos una parte de las participaciones que poseía en la sociedad Viessmann; por no participar en la gestión de la sociedad, la esposa y los hijos se convirtieron en socios comanditarios al recibir dichas participaciones.

El Finanzamt Kassel-Goethestrasse (en lo sucesivo, «Finanzamt») consideró que la referida operación estaba sujeta al impuesto sobre las aportaciones. En efecto, el Finanzamt estimó que las participaciones cedidas habían experimentado una transformación, en la medida en que habían sido transmitidas de un socio con responsabilidad ilimitada a otro socio cuya responsabilidad era limitada. Según él, esta transformación tuvo como consecuencia que las participaciones adquiridas por la esposa de V. y por sus cinco hijos eran en realidad nuevas participaciones. Ahora bien, arguyó el Finanzamt, la adquisición de nuevas participaciones en una sociedad de capitales debe gravarse con arreglo al punto 1 del apartado 1 del artículo 2 de la Ley alemana sobre concentra-

* Lengua de procedimiento: alemán.

ciones de capitales (Kapitalverkehrsteuergesetz); con arreglo a esta disposición, 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».

Habiéndose planteado el litigio ante el Bundesfinanzhof, dicho órgano jurisdiccional se preguntó si la interpretación de la Ley alemana en la que se había basado la resolución del Finanzamt resultaba conforme con 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 69/335/CEE»).

El Bundesfinanzhof recordó que la letra c) del apartado 1 del artículo 4 de esa Directiva prevé que el aumento del capital de una sociedad estará sujeto al impuesto sobre las aportaciones. Para el Bundesfinanzhof, la interpretación de esta disposición según su espíritu puede facilitar una base jurídica al razonamiento del Finanzamt, si se tiene en cuenta que el capital de una sociedad comanditaria está constituido únicamente por las aportaciones de los socios comanditarios, con exclusión de las realizadas por los socios colectivos. En tal caso, alega el Bundesfinanzhof, debe considerarse que el capital de la sociedad Viessmann ha experimentado un aumento, habida cuenta de que la transmisión de participaciones efectuada en el caso de autos tuvo el efecto de incrementar el número de las participaciones correspondientes a socios comanditarios.

B. *La cuestión prejudicial*

En vista de ello, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y, mediante resolución de 31 de julio de 1991, planteó 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?»

C. *Procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

La resolución del Bundesfinanzhof se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 9 de septiembre de 1991.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto (CEE) del Tribunal de Justicia, el 5 de febrero de 1992 presentó observaciones escritas la Comisión, representada por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico principal, 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.

II. Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

La Comisión puso de relieve que la transmisión a un socio comanditario de participaciones sociales pertenecientes a un socio colectivo no está mencionada en la lista que figura en el artículo 4 de la Directiva

69/335 y que enumera las operaciones que los Estados miembros pueden gravar con el impuesto sobre las aportaciones.

Por lo demás, la Comisión estima que la respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional ha de basarse en el artículo 6 — y no en el artículo 4 — de la Directiva 69/335.

El apartado 1 de ese artículo 6 dispone lo siguiente:

«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.»

El tercer guión del apartado 2 de ese artículo prevé, por su parte, que si un Estado miembro hiciera uso de la facultad prevista en el apartado 1, estará sometida 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».

A este respecto, la Comisión pone de relieve que, haciendo uso de la facultad prevista en el citado apartado 1, Alemania decidió no gravar la aportación que un socio colectivo hace a su sociedad. Por consiguiente, con arreglo al tercer guión del también citado apartado 2, ese país debe gravar con el impuesto sobre las aportaciones cualquier operación mediante la que un socio colectivo limite su responsabilidad a su participación en el capital social. Según la Comisión, el acto mediante el que un socio colectivo cede a un socio comanditario algunas de las participaciones que posee en la sociedad constituye una operación de aquel tipo y, en consecuencia, debe estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones.

R. Joliet
Juez Ponente