CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SIR GORDON SLYNN presentadas el 17 de junio de 1972 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

El presente asunto ha sido remitido al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht de Hamburgo para la interpretación con carácter prejudicial del apartado 2 del artículo 5 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).

La demandante en el asunto principal es una sociedad en comandita, Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Una sociedad en comandita es una sociedad formada por dos clases de socios, unos que responden ilimitadamente por las deudas sociales (socios colectivos o gerentes) y otros que responden en la medida de su aportación, tal como figura en el Registro mercantil (comanditarios).

En la época que aquí interesa, el socio colectivo era otra sociedad en comandita, Rickmers-Linie KG, a la que llamaré «sociedad en comandita en calidad de socio obligado personalmente». La demandada en el asunto principal es el Finanzamt für Verkahrsteuern (Administración de Hacienda) de Hamburgo.

El 10 de abril de 1974, una sociedad anónima –la Hapag Lloyd AG– entró como socio colectivo en la sociedad en comandita en calidad de socio obligado personalmente. La demandada estima que esta operación constituía una transacción sujeta al impuesto sobre las aportaciones, por la que había de girarse liquidación sobre el valor del capital de la demandante, con arreglo a la Ley alemana de impuestos sobre operaciones societarias (Kapitalverkehrsteuergesetz) de 17 de noviembre de 1972 (BGBl. I, p. 2129), la cual consta que tuvo por objeto ejecutar la Directiva 69/335.

El apartado 1 del artículo 2 de esta Ley dispone que la adquisición, por el primer adquirente, de derechos sociales en una sociedad de capital alemana estará sujeta al impuesto sobre las aportaciones. El apartado 1 del artículo 5 de la Ley, que define el concepto de «sociedades de capital», incluye, entre estas últimas, a la sociedad anóni-

* Lengua original: inglés.

ma (Aktiengesellschaft). Con arreglo al párrafo tercero del apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, se consideran también como sociedades de capital las sociedades en comandita que tengan entre sus socios colectivos una sociedad de capital, en el sentido del apartado anterior de la Ley, o una sociedad asimismo comanditaria que se considere como sociedad de capital.

El razonamiento de la demandada ha sido el siguiente: a raíz de la entrada de Hapag Lloyd AG en la sociedad en comandita en calidad de socio obligado personalmente, esta última y, como consecuencia –con arreglo al párrafo tercero del apartado 2 del artículo 5 de la Ley– también la demandante deben considerarse como sociedades de capital. Por lo tanto, los comanditarios de la demandante adquirieron con tal fecha derechos sociales en una sociedad de capital, en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Ley.

En lo que aquí interesa, el artículo 8 de la Ley dispone que el impuesto sobre las aportaciones debe calcularse sobre el valor de los derechos sociales. En el caso en que los derechos sociales tengan un importe nominal, el artículo 8 *in fine* de la citada Ley precisa que el valor de los derechos sociales se presume igual al mínimo del importe nominal de los derechos sociales, disminuido en la cuantía de los desembolsos todavía no realizados.

El apartado 1 del artículo 2; el apartado 1 del artículo 5; el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 5, y el artículo 8 de la Ley constituyen, al parecer, el correlato de la letra b) del apartado 1 del artículo 4; de la letra a) del apartado 1 del artículo 3; del apartado 2 del artículo 3, y del artículo 5 de la Directiva.

El órgano jurisdiccional de remisión entendió que, a causa de las pérdidas sufridas en la época de referencia, el valor efectivo de las participaciones en comandita era nulo. Sin embargo, la demandada sujetó a impuesto el capital social al tipo del 1 % del importe total de las aportaciones de los comanditarios, tal como aparecen en el Registro mercantil en la fecha considerada, lo que se traduce en una deuda tributaria de 64.800 DM.

La demandante impugnó la liquidación tributaria ante el Finanzgericht. Este órgano jurisdiccional se ve inclinado a pensar que no procede girar liquidación por el impuesto sobre aportaciones basado en el valor de la aportación (en dinero o en especie) que han de efectuar los comanditarios, dado que las partes en comandita no tienen «importe nominal» a los efectos del artículo 8 de la Ley.

En las circunstancias del caso, el Finanzgericht ha advertido que la cuestión parece suscitar a primera vista un problema de Derecho alemán. Por otra parte, el mismo órgano jurisdiccional consideró que, teniendo en cuenta el hecho de que la Directiva era «directamente aplicable» y que en todo caso la Ley estaba destinada a adaptar el Derecho alemán a la Directiva, la verdadera cuestión se refería al sentido y al alcance de

la Directiva y en particular del apartado 2 de su artículo 5 que, en la época en que se produjo el hecho controvertido, era en parte del tenor:

«El importe sobre el que se liquide el impuesto no podrá ser [...] inferior al valor real de las partes sociales atribuidas o que pertenezcan a cada socio, o bien al importe nominal de estas partes sociales, si este último es superior a su valor real.»

La demandante afirmó que, teniendo en cuenta las disposiciones del apartado 1 del artículo 4 y del apartado 2 del artículo 3 de la Directiva, no había en el caso de autos ninguna operación sujeta al impuesto sobre las aportaciones en virtud de tales artículos. La entrada de una sociedad de capital en una sociedad en comandita que resulta ser en la actualidad, como ya en la época de los hechos examinados, un socio colectivo de otra sociedad en comandita, no significa por ello que haya habido una transformación de esta última en una sociedad de capital. El Finanzgericht entendió que esta alegación iba contra determinadas resoluciones, que tenían según él fuerza de obligar, del Bundesfinanzgericht. Sin embargo, el Finanzgericht no planteó al Tribunal de Justicia esta cuestión preliminar y sería por ello inoportuno comentarla.

En cambio, la primera cuestión planteada por el Finanzgericht consiste en determinar si las participaciones en una sociedad en comandita tienen un importe nominal en el sentido del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva del Consejo y, en caso afirmativo, cuál es el elemento que expresa ese importe nominal. La segunda cuestión del Finanzgericht es la de si el apartado 2 del artículo 5 de la Directiva es directamente aplicable, de forma que un sujeto pasivo pueda invocar ante un Tribunal el derecho a pagar impuestos con arreglo a la Directiva.

Dejando aparte la cuestión de la «aplicabilidad directa», me parece que, desde que se admite que la Ley estaba destinada a adaptar el Derecho alemán a la Directiva y que éste es el caso, el órgano jurisdiccional nacional está legitimado para plantear cuestiones en cuanto a la interpretación correcta de la Directiva comunitaria, como cuestión de Derecho comunitario. Ahora bien, tal como se ha planteado, me parece que la cuestión debe suscitar a la vez problemas de Derecho comunitario y problemas que incumben tan sólo a la competencia del órgano jurisdiccional nacional, debiéndose limitar el Tribunal de Justicia, bien entendido, a no contestar más que al primer tipo de cuestiones.

A mi parecer, la definición de los términos «importe nominal» del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva es esencialmente una cuestión de Derecho comunitario que en definitiva ha de resolver el Tribunal de Justicia. Los criterios aplicables a este respecto debe fijarlos no el Derecho nacional, sino el Derecho comunitario (véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de junio de 1979, Conradsen, 161/78,[↔] Rec. pp. 2221 y ss., especialmente pp. 2244 y 2245), sin lo cual podrían producirse diferencias de punto de vista inaceptables dentro de la Comunidad. La aplicación de la definición dada por

el Derecho comunitario compete al órgano jurisdiccional nacional. Una vez que el Tribunal de Justicia haya precisado las características del «importe nominal» en términos independientes del Derecho interno, corresponderá, me parece, al órgano jurisdiccional nacional resolver si el Derecho interno reconoce estas características a las participaciones sociales de las sociedades, especialmente de las comanditarias, constituidas conforme al Derecho interno.

No me parece que el apartado 2 del artículo 5 deba interpretarse en el sentido de que cada tipo de organismo comprendido en la definición extensiva de la «sociedad de capital» tenga (o se la considerase como si tuviera) un «importe nominal». Procede a mi entender interpretar el apartado 2 del artículo 5 en el sentido de que hay que tener en cuenta el valor real de las participaciones sociales, a menos que a) estas participaciones tengan un importe nominal y que b) este importe nominal sea superior al valor efectivo de las participaciones. La Ley relativa a los impuestos sobre las operaciones societarias contempla expresamente (a través de los términos de su artículo 8 «con tal que las partes sociales tengan un importe nominal») la posibilidad de que los derechos sociales no tengan importe nominal. La Ley refleja en este punto la Directiva con gran precisión.

Se debe por tanto considerar en principio que determinadas sociedades de capital tendrán participaciones sociales afectadas por un importe nominal y que otras no las tendrán.

Las características de un «importe nominal» en el sentido del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva deben ser comprobadas a la luz de los objetivos de la Directiva y del contexto en el que aparece esta expresión. Como indica el título de la Directiva –igual que sus considerandos segundo y sexto– su objetivo es fomentar la libre circulación de capitales por medio de una armonización de las normas que regulan la imposición sobre la concentración de capitales. Entre los impuestos que gravan la concentración de capitales, la Directiva designa «el derecho al que están sujetas las sociedades». Con arreglo al artículo 1, los Estados miembros «percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades» armonizado conforme a las disposiciones de la Directiva y denominado «derecho de aportación».

Para que se aplique la segunda parte del apartado 2 del artículo 5, las «partes sociales» (y no las «acciones») deben haber sido «atribuidas» o «pertenecer» a los socios. Supongo que esta última categoría remite a las participaciones sociales transmitidas después de su atribución. Es pues necesario que haya a este respecto una atribución o asignación de un interés bien determinado en la sociedad. El importe nominal de semejante interés debe a mi entender estar expresado en dinero, tanto si se identifica como si no en forma de una acción o de una participación (o de un cierto número de acciones o de participaciones) o de una cuota determinada o por lo menos determinable del capital de la sociedad expresado en dinero. Dicho importe nominal debe ser una cantidad fija, que ya no variará en función de las vicisitudes de la empresa. No procede por ello determinar el importe según el valor de

los activos de la sociedad o del valor realizable del interés que tengan cada uno de los socios. Tampoco procede determinarlo en relación con las obligaciones de la sociedad respecto a terceros o del importe de la responsabilidad de los socios frente a terceros, en cuanto tal. Este debe ser un importe especificado, que figurará normalmente en un documento de la sociedad, como por ejemplo los estatutos, el documento de fundación de la sociedad o el documento que atribuya las participaciones sociales o bien en un Registro mercantil o de sociedades. La cifra de que se trata puede ser o no una cantidad mínima determinada por la ley.

El importe nominal de las participaciones sociales será normalmente igual a la suma o al valor de los activos aportados por los socios en el momento en que éstos realicen su aportación. Comprenderá también la suma que un socio esté obligado a pagar, incluso si todavía no lo hecho, por más que los Estados miembros tengan, de acuerdo con la letra a) del apartado 1 del artículo 5, la facultad de definir la obligación del pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen. Digo «normalmente» por cuanto la Directiva contempla tres datos diferentes para el cálculo del impuesto y cada uno de ellos puede ser superior a los otros dos. El primero se encuentra en la letra a) del apartado 1 del artículo 5 y consiste en «el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los socios, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación»; el segundo consiste en «el valor real de las partes sociales atribuidas o que pertenezcan a cada socio», y el tercero está constituido por «el importe nominal» de dichas partes sociales atribuidas o que pertenezcan a cada asociado. Tal importe, expresado en dinero en relación con las participaciones sociales, puede ser, cuando el Derecho nacional lo permita, distinto del importe neto de la aportación, es decir, el valor de los bienes aportados después de deducir las obligaciones y cargas especificadas. Especialmente, puede ser superior.

Compete a los órganos jurisdiccionales nacionales establecer si la asociación que existe con arreglo al Derecho nacional ha atribuido participaciones que tengan «un importe nominal» y determinar el valor de este importe a partir de los criterios antedichos.

Soy consciente de que esta perspectiva deberá inevitablemente traducirse, en el caso de sociedades personalistas, en determinadas averiguaciones para saber si las participaciones atribuidas tienen «importes nominales», toda vez que tales sociedades están constituidas con arreglo a un Derecho nacional que les permite poseer las características anteriormente descritas, sin forzarlas sin embargo a proceder de tal modo. Dadas las divergencias que existen entre los Derechos de sociedades de los Estados miembros y del número de variantes en la estructura de una asociación en el interior incluso de un Estado miembro, no creo que sea posible evitar esto, si el «importe nominal» debe interpretarse de manera uniforme en el seno de la Comunidad. No creo por ello que sea posible –ni apropiado, a la vista de los antecedentes remitidos al Tribunal de Justi-

cia– decir de manera absoluta que las sociedades en comandita del Derecho alemán tienen o no tienen participaciones sociales con importe nominal. Me parece que esta perspectiva ha sido la adoptada en definitiva por el Abogado de la demandada, por más que al principio haya sostenido un punto de vista mucho más amplio. Corresponderá pues al Juez nacional examinar en cada caso la asociación de que se trata.

No creo que se pueda dar la segunda cuestión en este caso. Por las razones que indiqué en mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81,↔ Rec. p. 53) la cuestión del efecto directo de una Directiva no se plantea más que si un sujeto pasivo trata de invocar una Directiva cuyos términos sean lo bastante claros y obligatorios para un Estado miembro, frente a un Estado miembro que se haya abstenido de adaptar a ella su Derecho interno. En el presente supuesto consta que la República Federal de Alemania ha adaptado su Derecho interno a la Directiva y no ha incumplido en manera alguna sus obligaciones. La cuestión relativa a la interpretación del artículo 5 de la Directiva es pertinente, porque el Derecho alemán ha de interpretarse en el mismo sentido que la Directiva. La demandante puede fundarse en el Derecho alemán sin tener necesidad de la Directiva en cuanto tal. Por más que la demandante haya sostenido a este respecto que el apartado 2 del artículo 5 tiene efectos directos, es de hecho la demandada quien trata de basarse en la Directiva o en todo caso en el Derecho alemán que recoge los términos de ésta.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, entiendo que procede responder a la primera cuestión en el sentido de que incumbe al órgano jurisdiccional alemán resolver sobre si, en el caso de autos, la demandante ha atribuido a los socios participaciones sociales o un interés que tenga un importe nominal expresado en términos dinerarios, fijo, que no varía de una a otra vez en función del valor de los activos de la sociedad o del valor realizable de las participaciones sociales o del interés de los socios.

A mi parecer, la segunda cuestión carece de objeto en el presente caso.