



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DE 16 DE MAYO DE 2002

■ **Asunto:** C-508/99

■ **Partes:** Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG /
Finanzlandesdirektions für Wien. Niederösterreich und Burgenland

■ **Síntesis:** “Concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE –

Ámbito de aplicación – Sociedad comanditaria simple – Cesión de la participación del socio colectivo a una sociedad de responsabilidad limitada – Aportación sometida, antes de la cesión y de la entrada en vigor de la Directiva, al pago de un impuesto directamente proporcional a su importe”

(Sala Quinta)

I. Comentario y legislación española.

En esta Sentencia se plantearon diversas cuestiones relacionadas con la interpretación de la Directiva 69/335 de 17 de julio.

Así, en primer lugar, se pregunta a qué sociedades se refiere la Directiva en relación con el Impuesto sobre Aportaciones, declarando el Tribunal que el art. 1º (regula la imposición del Impuesto sobre Capitales), en relación con el art. 3 (que determina qué sociedades tienen la condición de sociedades de capital), se deduce que el impuesto únicamente se aplica a las sociedades de capital, tal como se definen en la misma Directiva y a las sociedades o asociaciones en personas normales que persiguen fines lucrativos, asimilados a estas sociedades de capital y consideradas por un Estado miembro como tales a efectos de la percepción de un Impuesto sobre Aportaciones.

En consecuencia, declara el Tribunal, que los derechos e impuestos percibidos por los Estados miembros sobre aportaciones a sociedades distintas de las contempladas en la Directiva, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de ésta y, por consiguiente, los derechos de la Directiva, como los impuestos devengados en esta condición, no son incompatibles con los de Aportación.

Ahora bien, la otra cuestión era la de si una sociedad comanditaria, como sucedió en este caso, se transforma en una sociedad capital, la transformación estaría sujeta al impuesto, a lo que el Tribunal contestó que, de acuerdo con el art. 5, estaría sujeta al impuesto. No lo estaría si la transformación fuera de una sociedad de capital con otra también de capital.

Por último, declara también la Sentencia que es exigible el Impuesto sobre las Aportaciones, porque no estamos ante un caso de doble imposición, porque este art. sólo se refiere a las sociedades de capital y a efectos de la misma Directiva. Además, esta Sentencia cita la de Viosman (asunto 280/91), que se refiere a un supuesto en el que la sociedad transformada por la sociedad de capital, y entonces no se podía exigir el impuesto doblemente.

1.1. Legislación española.

Aun cuando se trata de un supuesto de derecho transitorio, consecuencia de la Adhesión de Austria, Finlandia y Suecia al tratado, sus declaraciones en cuanto a que sociedades les son aplicables la Directiva 69/355 CEE y su compatibilidad con otras aportaciones a sociedades que no tengan el carácter de Sociedades de capital, sería aplicable al derecho español.

2. Antecedentes de hecho.

Mediante resolución de 16 de diciembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial 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, en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de la adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbG & Co. KG (en lo sucesivo, "Palais") y la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administración tributaria; en lo sucesivo, "Finanzlandesdirektion") sobre la percepción de un impuesto sobre las aportaciones con ocasión de la transformación de Palais en una sociedad de capital en el sentido de la Directiva 69/335 como consecuencia de la entrada en su capital de una sociedad de responsabilidad limitada como socio colectivo.

2.1. Procedimiento principal y cuestión prejudicial

Palais es una sociedad austriaca constituida en 1982 en forma de una Kommanditgesellschaft (sociedad comanditaria simple; en lo sucesivo, “KG”) que, conforme al Derecho austriaco, no era considerada sociedad de capital. Su escritura de constitución fue gravada con el impuesto previsto en el artículo 33, Tarifpost (en lo sucesivo, “TP”) 16, apartado 1, número 1, letra b), de la Gebührengesetz (Ley aplicable a la percepción de impuestos, en lo sucesivo, “GebG”), vigente a la sazón. En marzo de 1994, Palais se transformó en una Kommandit-Erwerbsgesellschaft (sociedad comanditaria de pequeño tamaño; en lo sucesivo, “KEG”).

El 17 de mayo de 1996, los socios ilimitada y personalmente responsables de Palais transmitieron sus participaciones a una sociedad de responsabilidad limitada, que, mediante esta cesión, se convirtió en el único socio ilimitada y personalmente responsable de Palais.

Por entender que, conforme al artículo 4, apartado 2, de la Kapitalverkehrsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre los movimientos de capital), de 16 de octubre de 1994 (DRGBI, I, p. 1058, en su versión modificada tal como se publicó en la BGBl, 629/1994; en lo sucesivo, “KVG”), debía a efectos de la KVG considerarse que, desde ese momento, Palais era una sociedad de capital, la administración tributaria le giró con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la KVG, una liquidación provisional del impuesto sobre las aportaciones, con el fin de percibir el impuesto sobre las aportaciones correspondiente al valor de la aportación del socio colectivo.

El 26 de agosto siguiente, Palais interpuso un recurso contra dicha liquidación, alegando en particular que, en la medida en que la aportación a la que se refería había sido ya gravada con el impuesto previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, número 1 de la GebG, la nueva sujeción al impuesto daba lugar a una “doble imposición” de dicha aportación y, en consecuencia, era contraria a los principios enunciados en la Directiva 69/335.

Como quiera que la autoridad tributaria desestimó el recurso por infundado, Palais sometió el litigio a la autoridad tributaria de segunda instancia, que también lo desestimó debido, en particular, a que el capital social de Palais sólo había estado sometido una vez al impuesto sobre las aportaciones ya que el impuesto recaudado con arreglo al artículo 33, TP 16, apartado 1, número 1, letra b), de la GebG no podía asimilarse al impuesto sobre las aportaciones y, en cualquier caso, se había recaudado antes de la entrada en vigor de la Directiva 69/335 respecto a la República de Austria.

El Verwaltungsgerichtshof, al que se sometió el asunto, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho.

3.1. Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita fundamentalmente que se dilucide si la Directiva 69/335 se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones con motivo de la transformación de una sociedad personalista en una sociedad de capital en el sentido de la mismaa Directiva cuando, antes de la entrada en vigor de dicha Directiva cuando, antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, todas las aportaciones realizadas como contrapartida a las participaciones sociales de la sociedad personalista dieron ya lugar a la percepción de un impuesto como el previsto en el artículo 33, TP 16, apartado 1, número 1, letra b), de la GebG.

A este respecto, es preciso señalar que del artículo 1, interpretado en relación con el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335, se deduce que ésta únicamente se aplica a las sociedades de capital, tal como se definen en la misma Directiva, y a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos asimiladas a estas sociedades de capital y consideradas por un Estado miembro como tales a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones.

Por tanto, los derechos e impuestos percibidos por los Estados miembros sobre las aportaciones a sociedades distintas de las contempladas por la Directiva 69/335 no están comprendidos en el ámbito de aplicación de ésta.

De ello se deduce que la prohibición, impuesta en el artículo 10 de la Directiva 69/335, de recaudar cualquier impuesto que presente las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones no puede aplicarse a un derecho o un impuesto que, independientemente de cuáles sean sus características, grava las aportaciones a sociedades que no son sociedades de capital a efectos de dicha Directiva 69/335. Por tanto, esta prohibición no se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en el momento de la transformación de una de estas sociedades en una sociedad de capital aun cuando las aportaciones que haya recibido antes de su transformación ya hayan sido gravadas con un derecho o un impuesto que presente las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones.

Como ha señalado el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, esta interpretación resulta corroborada por el artículo 4 de la Directiva 69/335, que establece que la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital da lugar a la percepción del impuesto sobre las aportaciones, mientras que la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente no está sometida a dicho impuesto.

Respecto a lo dispuesto en el artículo 6 de la Directiva 69/335 y a la prohibición de doble imposición que, en opinión del órgano jurisdiccional nacional, se deduce de él, con arreglo a la sentencia de 18 de marzo de 1993, Viessmann (C-280/91), procede recordar, en primer lugar, que este artículo únicamente se refiere al impuesto sobre las aportaciones que

grava las aportaciones a sociedades de capital a efectos de la Directiva 69/335. A continuación, procede precisar que en la sentencia Viessmann, antes citada, el Tribunal de Justicia no declaró que el artículo 6 de esta Directiva se opusiera a que determinadas aportaciones fueran gravadas en varias ocasiones, sino que se limitó a considerar que las aportaciones que ya hubieran dado lugar al pago de un impuesto sobre las aportaciones de conformidad con una disposición distinta de la misma Directiva no podían ser sometidas al impuesto sobre las aportaciones aplicando el artículo 6 de ésta. Por último es preciso señalar que, en la fecha en que tuvo que abonar por primera vez el impuesto sobre las aportaciones, la sociedad de que se trataba en el asunto que dio lugar a la citada sentencia era una sociedad de capital a efectos de la Directiva 69/335.

Por tanto, procede declarar que el artículo 6 de la Directiva 69/335 tampoco puede oponerse a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en una situación como la controvertida en el procedimiento principal.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“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 modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la percepción del impuesto sobre las aportaciones con motivo de la transformación de una sociedad personalista en una sociedad de capital a los efectos de esta Directiva, cuando, antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, todas las aportaciones realizadas como contrapartida a las participaciones sociales de la sociedad personalista dieron ya lugar a la percepción de un impuesto como el previsto en el artículo 33, Tarifpost 16, apartado 1, número 1, letra b), de la Gebührengesetz,”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Segunda el 10 de enero de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“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.”