

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 10 de febrero de 1994 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

A. Introducción

1. A causa de una cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden a propuesta de su Abogado General, hoy debemos analizar, desde el punto de vista de los artículos 52 y siguientes del Tratado CEE, una modalidad del impuesto neerlandés sobre transmisiones patrimoniales.

2. En el procedimiento principal, la demandante, Halliburton Services BV, con domicilio social en los Países Bajos, recurre contra una decisión de la Administración tributaria neerlandesa mediante la cual ésta percibió de la demandante un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales devengado por la compra a Halliburton Co. Germany GmbH de bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

3. Esta adquisición se operó en el marco de un negocio en el que Halliburton Co. Germany GmbH transmitió a la demandante las empresas en las que se encontraban las instalaciones explotadas en los Países Bajos. Todo ello se efectuó con el fin de reestructurar el grupo de empresas Halliburton, que opera a nivel internacional, de manera que la parte «neerlandesa» de la sociedad alemana fuera adquirida por una sociedad neerlandesa. En ese grupo de empresas, la compañía Halliburton Inc., con domicilio social en Estados Unidos, es titular de todas las participaciones de la sociedad transmitente (Halliburton Co. Germany GmbH). De forma indirecta, en concreto, a través de Halliburton Oilfield Services BV, filial suya al 100 %, también es titular de todas las participaciones de la sociedad adquirente (Halliburton Services BV).

4. Teniendo en cuenta estas circunstancias, la demandante considera que la adquisición inmobiliaria controvertida debía haber quedado exenta del pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

5. A este respecto, el artículo 15 de la Wet op belastingen van rechtsverkeer (Ley neerlandesa del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) dispone que la adquisición de bienes inmuebles «con ocasión de una reestructuración interna de sociedades

* Lengua original: alemán.

anónimas y de sociedades de responsabilidad limitada» está exenta del pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Los requisitos concretos de que depende este beneficio están regulados en el *Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer* (Decreto de aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados). Del apartado 1 de su artículo 5 se deduce que la transmisión deberá efectuarse entre sociedades del mismo «grupo de empresas». Los apartados 3 y 4 del mismo artículo establecen lo siguiente:

«3. Por “grupo de empresas” se entenderá una sociedad cuyas participaciones no se encuentren completa o casi completamente, directa o indirectamente, en posesión de otras sociedades, junto con todas las demás sociedades de las que posea directa o indirectamente todas o casi todas las participaciones.

4. Por “sociedades” se entenderán las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.»

6. La demandante considera contrario a Derecho limitar la normativa de exención a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada (neerlandesas).

7. Ante estas alegaciones, el Hoge Raad analizó, en primer lugar, qué consecuencias hay que atribuir a la forma jurídica de la sociedad matriz respecto a la exención de impuestos pretendida por la demandante. A este

respecto declaró que denegar la exención debido a que la sociedad matriz no es una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada violaría el Convenio de doble imposición entre los Países Bajos y los Estados Unidos.

8. A continuación consideró si la forma jurídica de Halliburton Co. Germany GmbH en su condición de sociedad transmitente impide la aplicación de la norma de exención.

9. Para aclarar esta duda a la luz de lo dispuesto en el Tratado, el Hoge Raad planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando un Estado miembro percibe un impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles situados en dicho Estado o la constitución de derechos reales sobre dichos bienes y prevé una exención respecto a la adquisición efectuada en el marco de una reestructuración interna —remisión al artículo 2 y a la letra h) del párrafo primero del artículo 15 de la *Wet op belastingen van rechtsverkeer* en relación con el artículo 5 del *Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer* (texto de 1986)—, ¿permite el artículo 7 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 52 a 58 del mismo, conceder dicha exención en caso de que el bien se adquiera de una sociedad constituida según el Derecho de dicho Estado miembro —en el presente caso, una sociedad anónima [*naamloze vennootschap*] o una sociedad de responsabilidad limitada [*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*]—, pero no en caso de que se adquiera de una sociedad constituida según el derecho de otro Estado miembro y domiciliada en este último Estado, —en el presente caso una sociedad

de responsabilidad limitada [Gesellschaft mit beschränkter Haftung]?»

B. Definición de postura

Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia.² El Tribunal de Justicia ha precisado al respecto que el domicilio de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado.³

10. I. Para responder a esta cuestión hay que declarar en primer lugar, coincidiendo con las observaciones de la Comisión, que la prohibición general que se desprende del artículo 7 del Tratado (actualmente, el artículo 6 del Tratado CE) no se aplica cuando basta el artículo 52.¹ Por consiguiente, el análisis del presente asunto debe comenzar por la disposición mencionada en último lugar.

11. II.1. Que la normativa fiscal controvertida infrinja el artículo 52 depende, en primer lugar, de que menoscabe el derecho garantizado por dicho artículo.

12. A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que la libertad de establecimiento comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el

13. a) La Comisión considera que la normativa controvertida dificulta el ejercicio del derecho, definido en los términos anteriores, por parte de las sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un Estado miembro distinto de los Países Bajos. Señala que la reorganización de grupos de empresas, que constituye el objeto de la normativa tributaria, está acompañada frecuentemente de disoluciones transfronterizas de centros de actividad. En el presente asunto la sociedad de responsabilidad alemana (en lo sucesivo, «GmbH») *prescindió* de su sucursal neerlandesa. Por tanto, esto constituye un acto «negativo» de establecimiento de dicha sociedad.

14. Al hacerlo, la sociedad tropieza con un obstáculo tributario con el que no se enfrenta una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa en una situación similar. La Comisión considera que este obstáculo consiste, entre otros, en que el impuesto que grava la adquisición del bien inmueble repercute en el precio de compra que obtiene la GmbH transmitente.

1 — Véanse las sentencias de 21 de junio de 1974, *Reyners/Bélgica* (2/74, Rec. p. 631), apartados 15 y 16, y de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia* (305/87, Rec. p. 1461), apartado 28.

2 — Sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia* (270/83, Rec. p. 273), apartado 18, y de 13 de julio de 1993, *Commerzbank* (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 13.

3 — Véase la nota anterior.

15. El Gobierno neerlandés opina de distinta forma. Afirma que no se obstaculiza ni la adquisición de la sucursal por parte de la GmbH ni el funcionamiento de esta sucursal.

16. Por lo demás, la obligación tributaria en el impuesto de transmisiones patrimoniales no corre a cargo del transmitente, sino del adquirente. Por lo que se refiere a las eventuales repercusiones del impuesto sobre el precio de compra, alega (si bien referido a la situación en el caso de compra del bien inmueble por parte de la GmbH) que dicha repercusión no se debe a la normativa tributaria en sí, sino a un acuerdo entre las partes. En la vista, añadió al respecto que la transacción controvertida se debía a la reestructuración del grupo de empresas y que no fracasó a causa de la normativa controvertida.

17. b) Estas alegaciones suscitan la cuestión de si la venta de objetos que constituyen total o parcialmente la sucursal de una sociedad domiciliada en otro Estado miembro está comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento.

18. Considero que debe responderse afirmativamente a esta cuestión. Cualquier ope-

rador económico que tenga la intención de abrir una sucursal debe tener en cuenta los costes y los riesgos vinculados a la venta de los objetos que constituyen todo o parte de dicha sucursal. Entre ellos se encuentran, por regla general, los bienes inmuebles de una empresa, puesto que son una parte de la «presencia permanente», que distingue las actividades de una sucursal de las actividades efectuadas en el marco de prestaciones de servicios.⁴ Este operador económico tiene que contar con la necesidad de vender dichos bienes cuando la situación económica cambie en relación con el momento en que abrió la sucursal. Por tanto, las cargas que se originen en estas operaciones condicionan, aunque sólo sea indirectamente, el «acceso» a las actividades por cuenta ajena en el sentido del artículo 52 y, por consiguiente y respecto a las sociedades de otros Estados miembros, su libertad, definida anteriormente, de abrir sucursales.

19. En este contexto procede señalar además la posibilidad de que una sociedad cierre una sucursal existente en un Estado miembro distinto al de su domicilio para abrir una sucursal similar en un tercer Estado miembro. Este supuesto debe asimilarse al supuesto contemplado en el artículo 52 en el que un empresario emigra del Estado miembro en el que se había establecido originariamente para establecerse en otro Estado miembro.⁵ Por lo tanto, también le es aplicable dicho artículo.

4 — Véase la sentencia de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania (205/84, Rec. p. 3755).

5 — Véase al respecto la sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Rec. p. 5483), apartado 19.

20. Una liquidación sólo parcial del patrimonio de la sucursal también afecta al «ejercicio» de las actividades en el sentido del artículo 52. Efectivamente, para el progreso económico de una sucursal puede ser importante desprenderse de bienes que han dejado de ser necesarios. Por lo tanto, los obstáculos a estas ventas están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 52.⁶

21. La peculiaridad de que la venta controvertida formara parte, en el presente asunto, de la reorganización de un grupo de empresas —como, por otra parte, debía ser para poder acogerse a la exención de impuestos— tampoco la deja fuera del ámbito de aplicación del artículo 52. Efectivamente, la libertad fundamental garantizada en este artículo se reconoce a todas las sociedades domiciliadas en un Estado miembro, independientemente del grupo de empresas a las que pertenezcan. Por tanto, a los efectos de esta disposición no tienen relevancia las consideraciones económicas que motivaron la venta (contemplada en el artículo 52) ni a qué sociedad —la sociedad de responsabilidad limitada o la sociedad matriz— se deben.

22. Por tanto, es evidente que, en definitiva, las ventas de bienes inmuebles en el sentido de la normativa tributaria neerlandesa en una

situación como la del presente asunto están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 52.

23. c) A continuación procede analizar si la normativa fiscal controvertida menoscaba el derecho de establecimiento reconocido en dicho precepto.

24. aa) A este respecto procede declarar que denegar una ventaja fiscal en el supuesto de una venta inflige *perjuicios* a la sociedad transmitente. En efecto, es indiscutible que gravar al adquirente de un bien provoca normalmente cierta presión sobre el precio de compra. Por tanto, y para expresarlo con las palabras de la sentencia Kraus, «[puede] obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales comunitarios [...] de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado».⁷

25. A tal fin es irrelevante la cadena causal que provoca el perjuicio de la sociedad afectada. A este respecto, me permito remitirme a la sentencia Segers,⁸ en la que se trataba de una discriminación de los *empleados* de la sucursal de una sociedad domiciliada en otro Estado miembro.

6 — Véase también el Programa general del Consejo para la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento [DO 1962, pp. 36 y 37, columna derecha, letra d); EE 06/01, p. 7], así como el apartado 22 de la sentencia en el asunto Comisión/Grecia, *loc. cit.* (nota 1): el derecho a enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye el «complemento necesario» de la libertad de establecimiento.

7 — Sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 32.

8 — Sentencia de 10 de julio de 1986, 79/85, Rec. p. 2375.

26. bb) El obstáculo que supone, así, a la libertad de establecimiento menoscaba, en cualquier caso, el derecho garantizado en el artículo 52 cuando las «condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales»⁹ no establecen una carga similar y, por consiguiente, existe una discriminación.

27. A este respecto, de los preceptos citados en la primera parte de estas conclusiones, en la interpretación que de ellos hace el Hoge Raad en la resolución de remisión, se deduce que, cuando se cumplen los demás requisitos de la exención de impuestos, ésta se concede en el caso de que la transmisión la efectúe una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en los Países Bajos, pero no cuando la transmitente es una sociedad fundada conforme al Derecho de otro Estado miembro y domiciliada en este último Estado. Ello constituye una discriminación prohibida por el artículo 52 cuando las sociedades a las que se priva de los beneficios de la norma de exención están situadas, desde el punto de vista del sistema y de los objetivos de dicha norma, al mismo nivel que las sociedades neerlandesas favorecidas.

28. Según el tenor y el contexto de la cuestión prejudicial, la sociedad alemana de responsabilidad limitada, en su condición de parte vendedora, cumple este requisito. En efecto, el Hoge Raad supone, a los fines de esta cuestión, que el transmitente es una sociedad de otro Estado miembro

«correspondiente» a una sociedad anónima o a una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa.

29. En semejantes circunstancias se menoscaba indudablemente el derecho garantizado en el artículo 52, concretamente mediante una discriminación.

30. cc) Aun cuando el Tribunal de Justicia no considerara evidente que el Hoge Raad parte de la equivalencia de la GmbH alemana con una de las dos formas societarias contempladas en las disposiciones neerlandesas, en ningún caso estaría excluida una infracción del artículo 52.

31. Efectivamente, conforme a las disposiciones neerlandesas se deniega en principio la exención de impuestos cuando la sociedad transmitente no tiene su domicilio social en los Países Bajos, sino en otro Estado miembro. Conforme a estas disposiciones, es irrelevante para la finalidad y el sistema de la normativa que la sociedad transmitente sea equiparable a una sociedad anónima o a una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa.

32. El Gobierno neerlandés ha señalado al respecto que la exención de impuestos sólo se concede cuando se trata de sociedades del mismo «grupo de empresas». Este concepto implica una determinada estructura de las

⁹ — Véase el texto del artículo 52.

sociedades partes de la transmisión. En la respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, ha precisado que las sociedades mercantiles abiertas y las sociedades comanditarias presentan estructuras y acuerdos entre los socios muy diferentes. Por este motivo el legislador neerlandés consideró posible dictar normas generales a los fines de la exención de impuestos respecto a estas sociedades, así como respecto a las cooperativas y a las fundaciones. Esto sólo fue posible respecto a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada.

- en la que la responsabilidad de los socios esté limitada a su participación, y
- en la que todos los socios dispongan, en principio, de un derecho de voto correspondiente al importe nominal de sus participaciones.

33. Respecto a la equiparación de sociedades con domicilio social en otro Estado miembro, el Gobierno neerlandés alega la dificultad de controlar si esta sociedad reviste las mismas características que las sociedades anónimas o las sociedades de responsabilidad limitada neerlandesas. A la pregunta del Tribunal de Justicia sobre qué características estructurales debe presentar una sociedad con domicilio en otro Estado miembro para ser equiparada a las citadas sociedades neerlandesas, el Gobierno neerlandés ha mencionado cuatro requisitos. Conforme a ellos,

34. El Gobierno neerlandés ha añadido que la ventaja fiscal en el supuesto de sociedades de otros Estados miembros sólo podría concederse previa armonización comunitaria de las normativas aplicables. Así, el concepto de grupo de empresas aún no está definido de manera uniforme en el Derecho comunitario, por lo cual la competencia sigue siendo de los Estados miembros.

35. Frente a esta argumentación, la Comisión y, en la vista, la demandante del procedimiento principal invocaron las siguientes Directivas:

— debe tratarse de una persona jurídica,

- 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales;¹⁰

— cuyo capital esté repartido en participaciones sociales,

¹⁰ — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

- 89/667/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, en materia de derecho de sociedades, relativa a las sociedades de responsabilidad limitada de socio único;¹¹
 - 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,¹² y
 - 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.¹³
- relaciones de equivalencia entre las formas societarias existentes en los Estados miembros.
38. Esta última afirmación es aplicable, en concreto, a las Directivas citadas anteriormente. En las respectivas disposiciones sobre el ámbito de aplicación de cada Directiva se indica a qué sociedades son aplicables. En algunas de estas disposiciones se sitúan las GmbH alemanas al mismo nivel que la sociedad neerlandesa de responsabilidad limitada (véase, por ejemplo, la Directiva 89/677). Sin embargo, tal equiparación únicamente se efectúa a los fines de la normativa de *las respectivas Directivas*. De ello no se deduce forzosamente que dichas sociedades sean equiparables a todos los efectos a los fines del impuesto neerlandés de transmisiones patrimoniales.

36. Parecen ser de la opinión de que de estas Directivas se deduce la equivalencia de una GmbH alemana con una sociedad neerlandesa de responsabilidad limitada.

37. Respecto a esta alegación procede señalar, en primer lugar, que el ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales no está sometido a armonización comunitaria alguna. No me consta que haya normas comunitarias que establezcan, en ese ámbito,

39. Por lo que se refiere, en concreto, a la Directiva 90/434, me gustaría señalar, además, que ésta contempla las sociedades mencionadas únicamente en su condición de deudoras de determinados impuestos *directos* (véase el artículo 3) y que sólo se aplica a la «aportación de activos» si dicha aportación se efectúa como contraprestación a la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación [letra c) del artículo 2].

40. Pero todo esto no significa que, en una situación como la del presente asunto, las instancias nacionales puedan denegar los beneficios fiscales pretendidos únicamente porque no existen disposiciones comunitarias

11 — DO L 395, p. 40. Se trata de la Duodécima Directiva del Consejo en materia de Derecho societario.

12 — DO L 225, p. 1.

13 — DO L 225, p. 6.

aplicables relativas a la equiparación de formas societarias equivalentes de los Estados miembros. Al contrario: la eficacia práctica de la prohibición de discriminación impuesta por el artículo 52 exige que, en un caso como el del presente asunto, las instancias nacionales comparen la forma de la sociedad transmitente de otro Estado miembro con las formas societarias de aquellas sociedades nacionales a las que se aplica la normativa de exención de impuestos.

41. En este contexto procede analizar el argumento del Gobierno neerlandés que invoca las dificultades que implica tal comparación habida cuenta de las diferentes formas jurídicas existentes en los Estados miembros en el ámbito de las sociedades. A este respecto hay que reconocer que dicha comparación puede ocasionar un esfuerzo administrativo adicional respecto al supuesto de una venta inmobiliaria entre dos sociedades neerlandesas pertenecientes al mismo grupo de empresas.

42. No obstante esto no basta por sí solo para relevar a los Estados miembros de la obligación de comparar. Este criterio se puede deducir de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, desarrollada por éste en un asunto similar: el acceso al ejercicio de una profesión en un Estado miembro depende de una capacitación profesional. No obstante, no existe una normativa comunitaria que establezca el reconocimiento mutuo de los certificados de aptitud profesional en

el respectivo ámbito. En este supuesto, el artículo 52, entre otros, contiene el siguiente principio:

«[...] el Estado miembro en el que se solicite autorización para ejercer una profesión, cuyo acceso esté subordinado, con arreglo a la normativa nacional, a la posesión de un diploma o de una aptitud profesional, deberá tomar en cuenta los diplomas, certificados y otros títulos que el interesado haya adquirido con objeto de ejercer esta misma profesión en otro Estado miembro, procediendo a una comparación entre la capacidad acreditada por dichos diplomas y los conocimientos y aptitudes exigidos por las disposiciones nacionales.

Este procedimiento de examen debe permitir a las autoridades del Estado miembro de acogida obtener garantías objetivas de que el diploma extranjero certifica en su titular conocimientos y aptitudes, si no idénticos, al menos equivalentes a los acreditados por el diploma nacional. Esta apreciación de la equivalencia del título extranjero debe hacerse considerando exclusivamente el grado de conocimiento y aptitudes que este título permita presumir en su titular, teniendo en cuenta el carácter y la duración de los estudios y la formación práctica con ellos relacionada».¹⁴

43. El Tribunal de Justicia ha establecido un principio similar en el ámbito de las

¹⁴ — Sentencias de 7 de mayo de 1991, Vlassopoulou (C-340/89, Rec. p. I-2357), apartados 16 y 17, y sentencia de 7 de mayo de 1992, Aguirre Borrell y otros (C-104/91, Rec. p. I-3003), apartados 11 y 12.

prestaciones de servicios. Conforme a él, puede limitarse la libre prestación de servicios mediante normas justificadas por el interés general, pero

disposiciones se comparen con las del Estado de origen. Por el contrario, se puede establecer la *norma* de que dicho Estado está *obligado* a proceder a tales comprobaciones y, por tanto, debe aceptar el esfuerzo administrativo adicional.

«sólo en la medida en que dicho interés no se halle salvaguardado por las normas a las que el prestador está sujeto en el Estado miembro donde se encuentra establecido». ¹⁵

44. De ello el Tribunal de Justicia ha deducido que los requisitos previstos por la legislación aplicable del Estado destinatario

«no podrán ser una repetición de los requisitos legales equivalentes ya cumplidos en el Estado de establecimiento; y que la autoridad de control del Estado destinatario habrá de tener en cuenta los controles y verificaciones ya efectuados en el Estado miembro de establecimiento». ¹⁶

45. Estos principios implican, en mi opinión, que el Estado de acogida no puede invocar simplemente las «dificultades» en la comprobación, cuando garantizar las libertades fundamentales depende de que sus

46. Una *excepción* a esta regla que obedezca al criterio de que dicha comprobación podría ocasionar un esfuerzo desproporcionado sólo podría aceptarse, si acaso, en contados supuestos particulares. Efectivamente, puesto que, en semejantes situaciones, el operador económico afectado invoca una norma jurídica más favorable, soportará la carga de la prueba del carácter justificado de su pretensión, es decir, en el presente asunto, la prueba de que una GmbH alemana reúne los cuatro requisitos mencionados anteriormente. Por lo tanto, debe proporcionar todas las pruebas adecuadas y el Estado de acogida puede denegar el beneficio pretendido si los elementos presentados no le resultan objetivamente convincentes.

47. Por lo que se refiere a dicha prueba, el presente asunto me da ocasión de efectuar una consideración adicional. Aunque, como se ha mostrado, no existan preceptos comunitarios de armonización o de reconocimiento recíproco ¹⁷ a los fines del impuesto de transmisiones patrimoniales, el Estado miembro de que se trate debe tener en cuenta las consecuencias que pueden deducirse a tales fines de preceptos comunitarios en

15 — Véanse las sentencias de 17 de diciembre de 1981, Webb (279/80, Rec. p. 3305), apartado 17, y de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania (205/84, Rec. p. 3755), apartado 27.

16 — Apartado 47 de la sentencia Comisión/Alemania, citada en la nota precedente.

17 — En cualquier caso hay que señalar que aún no ha entrado en vigor el Convenio de 29 de febrero de 1968, celebrado conforme al artículo 220 del Tratado, relativo al reconocimiento recíproco de sociedades y personas jurídicas (*Bundesgesetzblatt* 1972, II, p. 370).

otros ámbitos, aunque sólo sea con carácter puntual.

48. Respecto a dos de los cuatro requisitos que debe cumplir la sociedad transmitente,¹⁸ me gustaría indicar la importancia de la Directiva 89/667, por citar un ejemplo. Del artículo 2 de dicha Directiva se deduce claramente que el capital de las sociedades que, como la GmbH alemana, están comprendidas en su ámbito de aplicación, está dividido en participaciones sociales. Además, del quinto considerando de la Directiva se puede deducir que la responsabilidad de los socios está limitada, en principio, al importe de su participación.

49. dd) Me gustaría señalar, como resultado de las consideraciones efectuadas hasta este momento, que, en el presente asunto, se menoscabaría, en cualquier caso, el derecho garantizado en el artículo 52 si se denegara el

beneficio fiscal a pesar de que, como ha señalado el Hoge Raad, el transmitente sea una sociedad de otro Estado miembro «correspondiente» a una sociedad anónima o a una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa. Ello constituiría claramente una discriminación prohibida.

50. También se menoscabaría la libertad de establecimiento si, a pesar de no ser patente la equivalencia de la forma de la sociedad transmitente con la forma de ambas sociedades neerlandesas, no se previera la comprobación de tal equivalencia o se denegara por otro motivo.

51. 2. No se han alegado ni pueden descubrirse motivos que justifiquen este menoscabo de la libertad de establecimiento. En concreto, nada indica que se hayan cumplido los estrictos¹⁹ requisitos del artículo 56 del Tratado.

C. Conclusión

52. Por los motivos expuestos propongo que se responda a la cuestión del Hoge Raad en el siguiente sentido:

«Cuando un Estado miembro percibe un impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles situados en dicho Estado o la constitución de derechos reales sobre

18 — Véase el punto 33, *supra*.

19 — Véase la sentencia de 27 de octubre de 1977, Bouchereau (30/77, Rec. p. 1999), apartado 35.

dichos bienes y prevé una exención respecto a la adquisición efectuada en el marco de una reestructuración interna de un grupo de sociedades si las sociedades pertenecientes al grupo presentan una determinada forma jurídica, es incompatible con los artículos 52 y 58 del Tratado CEE conceder la exención en los supuestos en que los bienes de que se trate sean enajenados por una sociedad fundada con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro pero no en el supuesto de que la transmitente sea una sociedad equivalente, fundada conforme al Derecho de otro Estado miembro y domiciliada en este último Estado.

Si, en el supuesto de que la transmitente sea una sociedad fundada conforme al Derecho de otro Estado miembro y domiciliada en él, se solicita tal exención de impuestos, el primer Estado miembro deberá comprobar si las características de la sociedad transmitente se corresponden con las características de las sociedades de las formas jurídicas determinadas.»