CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO

presentadas el 23 de octubre de 1997 *

1. Las tres cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, se refieren a la interpretación de los artículos 4, 5, 7 y 10 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 [1] (en lo sucesivo, «Directiva») tal como ha sido modificada y completada. [2]

Concretamente, en el marco de un litigio entre la sociedad de capital Solred, S. A., y la Administración General del Estado se suscitó el problema de la compatibilidad con la Directiva de un impuesto sobre la escritura notarial que acompaña a la aportación diferida de parte del capital social, suscrito íntegramente en el momento de la constitución de la sociedad.

Contexto normativo

2. Para la solución de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional considero oportuno recordar las disposiciones nacionales y comunitarias relevantes en el presente asunto.

Normativa comunitaria

3. La Directiva prevé, en su artículo 1, que los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones de los artículos 2 a 9 de la misma Directiva. El artículo 4 prevé que estarán sujetos al impuesto sobre las aportaciones, entre otras operaciones, «la constitución de una sociedad de capital» [letra a) del apartado 1] y «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza» [letra c) del apartado 1].

Según la letra a) del apartado 1 del artículo 5, se liquidará el impuesto, en el caso de constitución de una sociedad de capital, sobre el

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

2 — Directivas 73/79/CEE y 73/80/CEE, ambas de 9 de abril de 1973 (DO L 103, respectivamente p. 13 y p. 15; EE 09/01, respectivamente p. 42 y p. 44); Directiva 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974 (DO L 303, p. 9; EE 09/01, p. 46), y Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171).

valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación. La última frase de esta disposición permite a los Estados miembros diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen. [3]

4. Según el apartado 1 del artículo 10, «al margen del impuesto sobre las aportaciones, los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;

c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica». No obstante lo establecido en dichas disposiciones, los Estados miembros pueden percibir «derechos que tengan un carácter remunerativo» [letra e) del apartado 1 del artículo 12].

Por último debe señalarse el octavo y último considerando de la Directiva, en el que se indica que «el mantenimiento de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos corre el riesgo de poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la presente Directiva y que, en consecuencia, su supresión se impone».

Normativa nacional

5. La normativa nacional que la Administración española considera aplicable en el presente asunto viene dada por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real

3 — El artículo 7 de la Directiva prevé que «los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones distintas de las contempladas en el artículo 9, que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984» (párrafo primero del apartado 1) y que «la exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50 %» (párrafo segundo del apartado 1). El mismo artículo dispone que «los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 1 o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %» (apartado 2).

Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre. [4]

El apartado 1 del artículo 1 de dicha Ley prevé que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. No obstante, el apartado 2 del mismo artículo dispone que, en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias. Debe añadirse que, en el presente procedimiento, son relevantes el impuesto sobre las operaciones societarias y el impuesto sobre los actos jurídicos documentados.

6. Por último, según el artículo 31 de la Ley, incluido en el Título III dedicado a los actos jurídicos documentados, «las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego, o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto» (apartado 1). Se especifica también que «las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto» (apartado 2).

Hechos y cuestiones prejudiciales

7. El 21 de noviembre de 1990 se constituyó, mediante escritura notarial, la sociedad anónima Solred, S. A. (en lo sucesivo, «Solred»), con un capital social de 300 millones de pesetas. Sólo el 60 % del capital (180 millones de pesetas) fue desembolsado entonces. El 28 de noviembre del mismo año, Solred abonó a la Administración de Hacienda, en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —modalidad de «operaciones societarias»— la cantidad de 3 millones de pesetas, correspondiente al 1 % del valor nominal del capital social. Mediante escritura notarial otorgada el 17 de enero de 1991, se formalizó la aportación a la sociedad del 40 % del capital (120 millones de pesetas) que había quedado pendiente de desembolso.

El 7 de febrero de 1991, la sociedad demandante en el asunto principal presentó ante la Administración de Hacienda el impreso de autoliquidación del impuesto correspondiente a esta segunda escritura, la cual, según ella, no estaba sujeta al impuesto, dado que

4 — El texto actualmente en vigor se publicó en el Boletín Oficial del Estado de 20 de octubre de 1993.

cuando se constituyó la sociedad ya se abonó el impuesto del 1 % sobre la totalidad del capital social.

8. No obstante, la Administración de Hacienda practicó liquidación aplicando el tipo del 0,5 % a la cantidad de 120 millones de pesetas. En su opinión, efectivamente, el pago del impuesto (1 % del capital social) en concepto de operaciones societarias en el momento de constituirse la sociedad no excluía que el documento notarial mediante el cual se había realizado el desembolso de la parte del capital que había quedado pendiente de aportación estuviera sujeto a tributación en la modalidad de «actos jurídicos documentados», al tipo del 0,5 %. Al no estar de acuerdo con esta decisión, Solred formuló reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue desestimada mediante resolución de 13 de diciembre de 1993.

9. Solred recurrió en apelación contra dicha resolución ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, que decidió someter al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Si una recta interpretación de la Directiva del Consejo 69/335 de 17 de julio de 1969 (modificada luego por las Directivas 73/79 y 73/80, ambas de 9 de abril de 1973, 74/553, de 7 de noviembre de 1974, y 85/303, de 10 de junio de 1985), y en particular de sus artículos 4. a, 5.1. a, 7 y 10. a, excluye que si la legislación de un Estado miembro establece un impuesto que grava la constitución de una sociedad anónima con un tipo del 1 % que se aplica en todo caso sobre el valor nominal del capital social aunque éste no haya sido íntegramente desembolsado, pueda luego aplicarse un impuesto que grave con el tipo del 0,5 % la aportación de la parte del capital que estaba pendiente de desembolso.

2) Si la limitación contenida en el artículo 10 de la Directiva 69/335 opera igualmente aunque el segundo impuesto no recaiga específicamente sobre la aportación de capital sino sobre el documento a través del cual aquélla se formaliza, cuando tal formalización documental es obligatoria según la legislación interna sobre sociedades y el tipo del 0,5 % se aplica precisamente sobre el importe de la aportación reflejada en el documento.

3) Precisión sobre la eficacia directa de la mencionada Directiva 69/335 (y modificaciones ulteriores) con indicación acerca de su incidencia y eventual preeminencia sobre las disposiciones legales internas en el caso de que no resulte posible una interpretación de éstas que resulte conforme con dicha Directiva.»

Las cuestiones prejudiciales primera y segunda

10. Las dos primeras cuestiones planteadas por el Juez remitente pretenden, en definitiva, aclarar si las disposiciones citadas de la Directiva se oponen a la percepción de un impuesto del 0,5 % sobre la parte del capital social desembolsado con posterioridad a la constitución de una sociedad de capital, y ello en la medida en que, en el momento de constituirse dicha sociedad, ya fue recaudado un impuesto del 1 % sobre la totalidad del valor nominal del capital social, incluida también, por tanto, la parte del capital aún no desembolsada.

11. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar las finalidades y el contenido de la Directiva. En especial, en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni [5] señaló que, como se desprende de su exposición de motivos, la Directiva pretende fomentar la libre circulación de capitales, considerada esencial para la creación de una Unión Económica que tenga características análogas a las de un mercado interno. Así pues, según el Tribunal de Justicia, la persecución de estas finalidades implica, en lo que respecta al tributo que grava la aportación de capitales, la supresión de los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros y la aplicación, en su lugar, de un impuesto recaudado una sola vez en el mercado común y de igual cuantía en todos los Estados miembros.

12. Del tenor y de los objetivos de la Directiva, tal como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se desprende un primer dato que tiene especial importancia para la solución de las cuestiones que nos ocupan: las disposiciones de la Directiva, y en especial las que imponen obligaciones a los Estados miembros, deben ser interpretadas de la manera más amplia posible. Por otra parte, las disposiciones que establecen excepciones (artículo 12) deben interpretarse en sentido restringido. La exigencia de dotar de efecto útil a la Directiva impone, por tanto, que cualquier tributo que grave, directa o indirectamente, un acto que entre dentro del ámbito de aplicación de la Directiva debe ser valorado a la luz de sus normas.

13. Como ya se ha dicho, el artículo 10 de la Directiva tiene una importancia decisiva para la solución de la cuestión principal. Dicha disposición prohíbe a los Estados miembros aplicar impuesto alguno, cualquiera que sea su forma, aparte del impuesto sobre las aportaciones. Esto se aplica a tres categorías de operaciones: en primer lugar, las contempladas en el artículo 4 (entre ellas, la constitución de la sociedad); en segundo lugar, las aportaciones, préstamos o prestaciones, efectuados «en el ámbito» de las operaciones previstas en el artículo 4, y, por último, la «matriculación» o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que

5 — Sentencia de 20 de abril de 1993, (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915); véanse también las sentencias de 27 de junio de 1979, Conradsen (161/78, Rec. p. 2221), y de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros (C-2/94, Rec. p. I-2827).

las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

14. El efecto combinado de estas disposiciones es evitar que más impuestos concurrentes, sobre la misma base imponible, eleven el tributo hasta un tipo superior al 1 % previsto como tipo máximo por el artículo 7 de la Directiva. En caso contrario, la armonización del impuesto que grava las operaciones de aportación de capital se vería cuestionada por el mantenimiento, por parte de los Estados miembros, de impuestos indirectos que recaen sobre el mismo hecho generador.

15. Ahora bien, es innegable que la aplicación del impuesto sobre la escritura notarial (que tiene razón de ser como documento que formaliza una aportación) implica que la aportación del capital de la sociedad, en la parte desembolsada con posterioridad a la constitución, es gravada de hecho con un tipo del 1,5 %. No cabe alegar (observaciones del Gobierno español) que el impuesto no grava la aportación como operación societaria, sino el acto con la que ésta se realiza. El texto de la Directiva tiene precisamente la finalidad, repito, de evitar que la prohibición de carácter general contenida en el artículo 10 sea eludida simplemente atribuyendo al impuesto una calificación distinta cuando sus características son las mismas.

16. Pues bien, no considero que pueda dudarse que el impuesto objeto del presente procedimiento, aun cuando grava formalmente el acto jurídico con el que se formaliza la aportación de parte del capital, de hecho se exige *con ocasión* y a causa de la aportación, necesaria para completar el capital social. Se trata, por tanto, de un impuesto indirecto que tiene las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones. [6] Por este motivo, en principio, entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 10.

17. Es cierto que, como señala el Gobierno español, el impuesto cuya percepción se discute en el procedimiento *a quo* no ha sido concebido para ser aplicado exclusivamente a los actos jurídicos que formalizan una aportación de capital, sino a todos los actos que necesitan las formalidades indicadas por la normativa nacional. No obstante, como especifica la Comisión, este solo hecho no es suficiente para excluir el referido impuesto del ámbito de aplicación de la Directiva, habida cuenta de que su pago es obligatorio, según la Ley española, cuando se trata de actos entre los que figuran aquellos mediante los cuales se formaliza una aportación de capital. En efecto, es totalmente obvio que, en el presente asunto, no se habría exigido su recaudación de no existir una aportación de capital (aunque sea diferida).

18. Si esto es cierto, el impuesto controvertido presenta ya evidentes rasgos de ilegalidad. En efecto, me parece difícil suponer que un impuesto sobre la aportación de capital

6 — Véase la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (citada en la nota 5), apartado 29.

deba considerarse prohibido si se recauda en el momento de la constitución de la sociedad, y permitido si se recauda posteriormente. [7]

19. En definitiva, el referido impuesto grava, aunque sea indirectamente, la aportación de capital en las sociedades de capital. Lo contrario permitiría a los Estados miembros eludir con demasiada facilidad las obligaciones previstas por la Directiva. Por otra parte, de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia resulta que la calificación de un impuesto no debe efectuarse sobre la base del *nomen juris* atribuido por la normativa nacional, sino a la luz de los elementos objetivos que se desprendan de la petición de decisión prejudicial y de los datos que resulten de los autos. [8]

20. Por lo tanto, es preciso comprobar si el impuesto objeto del procedimiento *a quo* entra dentro de alguna de las mencionadas categorías contempladas por el artículo 10.

7 — Las circunstancias de hecho no se diferencian demasiado de las que permitieron al Tribunal de Justicia, en el citado asunto Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, considerar prohibido el impuesto anual de registro previsto por la Ley italiana. Véase el apartado 31 de la sentencia, en el que el Tribunal de Justicia señaló que «el hecho de que el tributo se adeude no sólo en el acto de la inscripción de la sociedad, sino también cada año siguiente no puede, por sí mismo, sustraerlo a la prohibición prevista en el artículo 10. [...] Cualquier interpretación diferente privaría de eficacia práctica a las disposiciones del artículo 10». La única diferencia respecto al caso que nos ocupa es que en este último el impuesto se percibe sólo como consecuencia de una elección precisa por parte de la sociedad de capital, a saber, la de aplazar parcialmente el desembolso del capital social. Sin embargo, considero que ni del texto ni de las finalidades de la Directiva resultan motivos suficientes para penalizar dicha elección de la manera que pretende el Gobierno español.

8 — Sentencia de 13 de febrero de 1996, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Bautiaa y Société française maritime (Rec. p. I-505).

Este problema ha sido tratado en profundidad por Solred y por el Gobierno español, mientras que la Comisión se ha limitado a indicar una incompatibilidad genérica del impuesto impugnado con el artículo 10. Diré, sobre la marcha, que la respuesta a la cuestión no debe darse en absoluto por descontada; no obstante, nos puede ayudar una interpretación de las normas de la Directiva que tenga la finalidad de garantizar su efecto útil.

21. La postura de la sociedad demandante en el litigio principal consiste especialmente en considerar incompatible con la letra c) del artículo 10 la aplicación del impuesto sobre actos jurídicos documentados. En su opinión, se dan efectivamente los requisitos necesarios para la aplicación de la norma. En primer lugar, el impuesto impugnado grava una formalidad previa al ejercicio de la actividad: a falta de formalización del acto de aportación del capital restante, la sociedad no puede, según la normativa española, realizar algunas actividades societarias típicas, como el posterior aumento de capital. En segundo lugar, el impuesto de que se trata grava a la sociedad por razón de su forma jurídica, en la medida en que, según la normativa española, es obligatoria la formalización, mediante escritura notarial, del desembolso del capital social posterior a la suscripción.

22. Es diferente la postura del Gobierno español, que considera que no se cumplen los requisitos exigidos para la aplicación de la letra c) del artículo 10. En efecto, ante todo, el pago de las cantidades por las acciones no

liberadas totalmente con anterioridad no es un requisito para la constitución de la sociedad, en la medida en que la Ley española, [9] en ejecución del artículo 9 de la Directiva 77/91/CEE del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, [10] permite que las sociedades anónimas puedan constituirse incluso con el desembolso de una cuarta parte del capital social, mientras que el capital debe suscribirse íntegramente. No obstante, el mismo Gobierno reconoce que, si bien la sociedad queda perfectamente constituida si se cumplen los requisitos mínimos previstos por la Ley, entre los que figura precisamente la liberación de al menos una cuarta parte del capital social, sigue siendo necesario efectuar posteriormente la aportación de la parte del capital que queda por desembolsar. Además, el Gobierno español niega que se trate de formalidades a las que está sujeta la sociedad «por razón de su forma jurídica».

23. En efecto, la disposición de la letra c) del artículo 10 está formulada de manera más genérica y comprensiva de lo que considera el Gobierno español. Dicha disposición hace referencia a cualquier formalidad previa, no a la constitución de la sociedad, sino al «ejercicio de una actividad». Por tanto, el artículo 10 de la Directiva prohíbe toda imposición, aparte del impuesto armonizado sobre las aportaciones, que grave una formalidad esencial para el pleno desarrollo de las actividades típicas de una sociedad de capital. En este contexto, poco importa que la imposición esté cronológicamente vinculada al momento de la constitución o de la inscripción de la sociedad, o que tenga lugar con posterioridad. Lo importante es que grava una formalidad indispensable para que la sociedad desarrolle completamente su actividad.

24. Sin embargo, en el presente asunto —aun afirmando que el impuesto sobre actos jurídicos documentados, si bien formalmente tiene por objeto la escritura notarial, de hecho no hace sino gravar la aportación de la parte restante del capital social de Solred— no opino que la liberación total de las acciones, consecuencia del desembolso efectuado, deba considerarse como una formalidad previa al ejercicio de la actividad de la sociedad. La expresión «ejercicio de una actividad», que figura en la letra c) del artículo 10 de la Directiva, se refiere evidentemente al desarrollo de una actividad societaria, efectuada en persecución del objeto social. Por tanto, el hecho de que la falta de liberación total de las acciones no permita realizar, por ejemplo, actos societarios típicos, como los posteriores aumentos de capital social, es un elemento que se sustrae al ámbito de aplicación de la letra c) del artículo 10.

25. En cambio, el impuesto controvertido resulta incompatible con el artículo 10 desde un punto de vista diferente. Debe recordarse que las letras a) y b) del citado artículo prohíben a los Estados miembros aplicar impuestos distintos del impuesto armonizado sobre las aportaciones, ya sea sobre las

9 — Ley de Sociedades Anónimas, texto refundido, art. 12 (BOE nº 310 de 27 de diciembre de 1989).

10 — DO L 26, p. 1; EE 17/01, p. 44.

«operaciones contempladas en el artículo 4», entre las que figura la constitución de la sociedad, ya sea «sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4».

26. Ahora bien, la aportación de la parte de capital no desembolsada en el momento de la constitución no condiciona en el presente asunto el perfeccionamiento de esta última, en la medida en que, como ya se ha dicho, la sociedad de capital queda perfectamente constituida con el desembolso de «por lo menos» una cuarta parte del capital. Así pues, no consideraría que el impuesto controvertido está incluido entre las operaciones prohibidas por la letra a) del artículo 10. En cambio, estimo que se puede llegar a una solución distinta en lo que respecta a la letra b) del mismo artículo. En efecto, la aportación del capital social suscrito pero no desembolsado anteriormente, si bien no forma parte de la operación de la «constitución de la sociedad» en sentido propio, puede figurar en el supuesto de aportaciones efectuadas *en el marco* de tal operación.

27. Este último supuesto se refiere evidentemente a un conjunto de operaciones que va más allá de las indispensables para la constitución de la sociedad. Por tanto, puede comprender también actividades, como la aportación posterior de parte del capital social inicialmente suscrito, que ciertamente están comprendidas «en el marco» de la operación de la «constitución de la sociedad», en la medida en que reflejan, completándola, la voluntad inicial de los socios y son técnicamente necesarias para que la sociedad de capital pueda llevar a cabo todas sus operaciones típicas. En otras palabras, si bien el desembolso total del capital social no es requisito *necesario* para la constitución de la sociedad, ello no quiere decir que se trate de una operación *ajena* a la constitución misma. La liberación total de las acciones, consecuencia del desembolso de la totalidad del capital social, es ciertamente una actividad comprendida en el ámbito de la operación de la «constitución de la sociedad».

28. En apoyo de esta interpretación puede señalarse un dato literal que resulta del artículo 5 de la Directiva. Como se recordará, esta disposición se refiere a las modalidades de liquidación del impuesto. En la letra a) del apartado 1, que trata de las aportaciones efectuadas, entre otras cosas, para la constitución de la sociedad, se precisa que los Estados miembros tienen la facultad (que el Gobierno español optó por no utilizar) de recaudar el impuesto después de que las aportaciones se realicen. Es evidente que dicha disposición pretende incluir también las aportaciones eventualmente posteriores «en el marco», precisamente, de la constitución de la sociedad. Huelga decir que no tiene ninguna importancia el hecho de que el impuesto en cuestión grave el acto documentado con el que se formaliza la aportación, y no la propia aportación: ya se ha dicho al respecto que la fórmula de carácter general contenida en la frase final de la primera parte del artículo 10, según la cual los Estados miembros no deben aplicar ningún otro impuesto «cualquiera que sea su forma», permite superar cualquier duda al respecto.

29. A la luz de todo lo expuesto, considero que el artículo 10 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la imposición, en concepto de impuesto sobre actos jurídicos documentados, de una cantidad del 0,5 % del capital desembolsado con posterioridad a la constitución de la sociedad, cuando ya se había pagado un impuesto del 1 %, en concepto de impuesto sobre las aportaciones, sobre la totalidad del valor nominal del capital social en el momento de la constitución.

30. Añadiré, aunque la resolución del Juez *a quo* no hace ninguna referencia al respecto, que debe excluirse de todos modos la posibilidad de justificar el impuesto controvertido a la luz de las exenciones previstas por el artículo 12 de la Directiva. Sólo la Comisión ha formulado alegaciones sobre este punto, excluyendo, por otra parte, que el artículo 12 pueda ser relevante en este caso. Baste, no obstante, con señalar que el impuesto que grava, mediante un tanto por ciento, la aportación posterior de parte del capital es un impuesto de carácter general que no tiene como contrapartida un servicio prestado por la Administración. [11] En cambio, evidentemente ése sería el caso del impuesto sobre el timbre, que se percibe en la misma operación.

11 — Véase la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (citada en la nota 5), apartados 33 y ss. En la sentencia de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Rec. p. 409), el Tribunal de Justicia consideró que la lista de excepciones a la prohibición de impuestos distintos del impuesto sobre las aportaciones que figura en el artículo 12 de la Directiva debe considerarse exhaustiva.

La tercera cuestión prejudicial

31. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el Juez *a quo* pide que se determine la posibilidad de interpretar el texto de la normativa interna controvertida de modo conforme a la Directiva. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, tanto la Comisión como Solred propusieron una interpretación de los artículos 1 y 31 de la Ley española que pueda garantizar su compatibilidad con el texto de la Directiva. Solred añadió que, en definitiva, es precisamente la interpretación de las normas internas dada por la Administración de Hacienda española la que es incompatible con la Directiva.

32. Tal postura se basa en el texto del artículo 31 de la Ley sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se recordará que dicha disposición obliga al pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados sólo cuando se trate de actos o contratos que ya no estén sujetos a los tributos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de la Ley, entre los cuales figuran las operaciones societarias. En definitiva, según la Ley española, no pueden estar sometidos al tributo previsto para los actos jurídicos documentados todos los actos que son gravados por el impuesto como operaciones societarias. Por tanto, es la propia normativa nacional la que requiere no acumular el impuesto adeudado por la aportación del capital (en concepto de «operación societaria») y el adeudado en virtud del apartado 2 del artículo 31 por el registro de la escritura notarial con la que se formaliza el desembolso de la parte restante del capital. La Comisión, aunque con mayor cautela,

expone la misma conclusión, en la medida en que señala que de la simple lectura de las dos disposiciones puede deducirse que los desembolsos de capital social de la sociedad constituida no pueden ser objeto de ningún impuesto distinto del que se exige en concepto de operaciones societarias, aunque las aportaciones distintas sean formalizadas mediante escritura notarial.

33. Estimo que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse en cuanto al fondo sobre la interpretación de la normativa nacional. Como se desprende de una jurisprudencia reiterada, el Juez nacional tiene la obligación de interpretar la normativa interna a la luz de los objetivos y de la letra de la norma comunitaria de que se trate. [12] Una vez aclarado el significado de la letra c) del artículo 10 de la Directiva y una vez indicado lo que dicha disposición no permite, corresponde al Juez nacional comprobar si la norma interna puede interpretarse de manera conforme a dicha disposición, o si no debe aplicarse la primera, permitiendo a la disposición comunitaria desarrollar directamente sus efectos en el caso de que se trate.

34. Por último, el órgano jurisdiccional nacional pide al Tribunal de Justicia que dé alguna «precisión» sobre la eficacia directa de la Directiva, sobre su incidencia y sobre su eventual preeminencia sobre las disposiciones legales internas incompatibles con dicha Directiva. Considero que se puede responder a esta cuestión con extrema brevedad. Las normas de la Directiva que imponen obligaciones a los Estados miembros tienen eficacia directa en las relaciones entre los particulares y la Administración. [13] Con respecto al artículo 10, estimo que se dan los requisitos (claridad, precisión e inexistencia de condiciones) a los que el Tribunal de Justicia supedita la posibilidad de que los particulares puedan invocarlo directamente ante los Jueces nacionales. A la obligación de no aplicar impuestos distintos del impuesto sobre aportaciones corresponde el derecho del administrado a invocar la norma en cuestión ante el Juez nacional para oponerse a pretensiones de carácter tributario contrarias a dicha norma.

35. En lo que se refiere a la preeminencia de la normativa comunitaria sobre la Ley interna incompatible, basta con recordar el «clásico» pasaje de la sentencia Simmenthal en el que el Tribunal de Justicia precisó que «el Juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de dichas normas dejando, si procede, inaplicadas, por su propia iniciativa, cualesquiera disposiciones contrarias de la legislación nacional, aunque sean posteriores, sin que esté obligado a solicitar o a esperar la derogación previa de éstas por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional». [14]

12 — Sentencia de 13 de noviembre de 1990, Marleasing (C-106/89, Rec. p. I-4135).

13 — Sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447).

14 — Sentencia de 9 de marzo de 1978, (106/77, Rec. p. 629).

Conclusión

36. A la luz de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid:

«1) El artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un impuesto del 0,5 % con ocasión del desembolso de una parte restante del capital social, cuando en el momento de la constitución de la sociedad ya se haya pagado por entero y en la medida máxima permitida por la Directiva el impuesto sobre las aportaciones en lo que respecta al total del capital social.

2) El artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE es una norma suficientemente clara, precisa e incondicional para poder ser invocada por los particulares frente a la Administración estatal y aplicada por el Juez en lugar de disposiciones nacionales incompatibles con ella.»