SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 5 de marzo de 1998 *

En el asunto C-347/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Solred, S. A.,

y

Administración General del Estado,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 4, de la letra a) del apartado 1 del artículo 5, del artículo 7 y de la letra a) del artículo 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm (Ponente), Presidente de Sala; R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: español.

Abogado General: Sr. G. Tesauro;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Solred, S. A., por el Sr. Fernando Lorente Hurtado, Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid;

— en nombre del Gobierno español, por la Sra. Paloma Plaza García, Abogado del Estado, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Miguel Díaz-Llanos La Roche, Consejero Jurídico, y por la Sra. Hélène Michard y el Sr. Carlos Gómez de la Cruz, miembros de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Solred, S. A., del Gobierno español y de la Comisión, expuestas en la vista de 16 de septiembre de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante auto de 3 de julio de 1996, recibido en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre siguiente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid planteó, con arreglo al

artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 4, de la letra a) del apartado 1 del artículo 5, del artículo 7 y de la letra a) del artículo 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Solred, S. A. (en lo sucesivo, «Solred»), y la Administración General del Estado (en lo sucesivo, «Administración de Hacienda») en relación con el pago de un impuesto sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación diferida de una parte del capital social, que había sido suscrito en su totalidad al constituirse la sociedad.

3 La Directiva tiene como objetivo, en particular, armonizar en la Comunidad los elementos que intervienen en la liquidación y en la recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital, en el marco de la supresión de los obstáculos fiscales que se oponen a la libre circulación de capitales.

4 Según el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones de capital, entre otras operaciones, «la constitución de una sociedad de capital» [letra a)] y «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza» [letra c)].

5 Según la letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, el impuesto se liquidará, en el caso de constitución de una sociedad de capital o de aumento de su capital social, sobre el 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. Según esta disposición, los Estados miembros tendrán la facultad de diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen.

6 El apartado 2 del artículo 7 de la Directiva dispone que los Estados miembros podrán eximir del impuesto sobre las aportaciones ciertas operaciones contempladas por la Directiva, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %

7 La Directiva, conforme a su último considerando, prevé también la supresión de otros impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos, cuyo mantenimiento podría poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la Directiva. Dichos impuestos indirectos, cuya percepción está prohibida, se enumeran, en particular, en el artículo 10 de la Directiva, a tenor del cual:

«Al margen del impuesto sobre las aportaciones, los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales 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 morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

8 La normativa española aplicable al litigio principal es el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre; el Texto Refundido actualmente en vigor fue aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre; en lo sucesivo, «Ley»).

9 El artículo 1 de la Ley establece lo siguiente:

«1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1° Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2° Las operaciones societarias.

3° Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.»

10 El artículo 31 de la Ley, que figura bajo el apartado «Documentos notariales» en el epígrafe «Cuota tributaria» del Título dedicado al gravamen en concepto de «Actos jurídicos documentados», dispone:

«[...]

2. 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 los 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.»

11 Solred fue constituida, mediante escritura notarial de fecha 21 de noviembre de 1990, con un capital social de 300.000.000 de pesetas. En dicha fecha se desembolsó la cantidad de 180.000.000 de pesetas, es decir, el 60 % del valor nominal del capital social. El 28 de noviembre siguiente, Solred abonó a la Administración de Hacienda la cantidad de 3.000.000 de pesetas, correspondiente al 1 % del valor nominal del capital social.

12 Mediante escritura notarial otorgada el 17 de enero de 1991, se formalizó la aportación a Solred del 40 % del capital que había quedado pendiente de desembolso, es decir, 120.000.000 de pesetas. El 7 de febrero de 1991, Solred presentó ante la Administración de Hacienda el impreso de autoliquidación del impuesto correspondiente a esta segunda operación, indicando que ésta no estaba sujeta al pago de impuesto alguno, dado que cuando se constituyó la sociedad ya se había abonado el impuesto del 1 % sobre la totalidad del capital social.

13 La Administración de Hacienda, en cambio, practicó la liquidación del impuesto aplicando el tipo del 0,5 % a la cantidad de 120.000.000 de pesetas, por entender que el impuesto sobre operaciones societarias pagado al constituirse la sociedad no excluía que el documento mediante el cual se había realizado el desembolso de la parte del capital pendiente de aportación estuviera sujeto a tributación por el concepto de «actos jurídicos documentados».

14 Contra dicha liquidación Solred formuló reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que la desestimó mediante resolución de 13 de diciembre de 1993. Solred interpuso recurso contra ésta ante el Tribunal Superior

de Justicia de Madrid, que suspendió el procedimiento y planteó 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.»

Sobre las dos primeras cuestiones

15 Mediante sus dos primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, básicamente, si la Directiva se opone a la percepción de un impuesto del 0,5 % sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social desembolsada después de la

constitución de una sociedad de capital, cuando, en el momento de la constitución de tal sociedad, ya se había percibido un impuesto del 1 % sobre la totalidad del valor nominal del capital social.

16 El Gobierno español recuerda, en primer lugar, que la Ley prevé un impuesto indirecto que grava, bien las transmisiones patrimoniales onerosas, bien las operaciones societarias, o bien los actos jurídicos documentados. Cuando una operación formalizada en un documento notarial está gravada por una de las primeras variantes del impuesto, el documento, en sí, queda exento de éste.

17 En el presente caso, el acto de constitución de la sociedad quedaba gravado como operación societaria al tipo de un 1 % sobre el capital suscrito. Después, a raíz del acuerdo de desembolso del capital no aportado al constituirse la sociedad, que es un acto posterior e independiente, la escritura notarial se sometió al gravamen de actos jurídicos documentados, al no estar sujeto a ningún otro impuesto el acto que se formaliza en la escritura.

18 El Gobierno español subraya que el impuesto controvertido en el procedimiento principal grava, pues, el documento, no la operación en sí misma, la cual no resulta gravada.

19 Dicho Gobierno alega, a continuación, que ni la aportación del capital no desembolsado en el momento de la constitución de la sociedad, ni su formalización en documento notarial son requisitos previos para el ejercicio de la actividad de la sociedad. En efecto, la sociedad queda constituida una vez inscrito el acto de constitución en el Registro Mercantil, y puede actuar libremente a partir de ese momento.

20 El Gobierno español sostiene, por último, que no se trata de una formalidad a la que estén sometidas las sociedades por razón de su forma jurídica, sino que es una

formalidad necesaria cuando el desembolso total del capital no se ha producido al constituirse la sociedad. Diferir el desembolso de una parte del capital depende, pues, exclusivamente, de la voluntad de los socios.

21 A este respecto, procede recordar que el artículo 10 de la Directiva, interpretado a la luz de su último considerando, prohíbe, en particular, aparte del impuesto sobre las aportaciones de capital, los impuestos indirectos que tengan las mismas características que éste. Dicha prohibición se dirige, entre otros, contra los impuestos, cualquiera que sea su forma, que graven la constitución de una sociedad de capital y el aumento de capital de ésta [letra a) del artículo 10], o la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad pueda estar sometida por razón de su forma jurídica [letra c) del artículo 10]. Esta última prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen sin embargo sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (sentencias de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23, y de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 21).

22 La prohibición establecida por la letra c) del artículo 10 de la Directiva se refiere directamente a los derechos que se abonan con motivo de la inscripción de nuevas sociedades anónimas y de sociedades de responsabilidad limitada. Debe llegarse a una conclusión análoga cuando estos derechos se devengan por la inscripción de los aumentos de capital de estas sociedades, ya que también se perciben con motivo de una formalidad esencial relacionada con su forma jurídica. Aunque no constituye formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de las sociedades de capital, la inscripción de sus aumentos de capital condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 22).

23 Aunque el impuesto sobre actos jurídicos documentados es un impuesto indirecto de carácter general, lo cierto es que, en circunstancias como las del litigio principal,

grava las escrituras notariales requeridas para la inscripción registral de la aportación de la fracción de capital pendiente de desembolso y, por consiguiente, para poder liberar totalmente las acciones. Se trata, por ello, de un impuesto que grava una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de las sociedades.

24 Procede, además, señalar que, aunque ni la aportación de la parte del capital social pendiente de desembolso, ni su formalización en escritura notarial son requisitos previos para el ejercicio de la actividad de la sociedad, la inscripción registral de la aportación del capital social pendiente de desembolso condiciona, sin embargo, el ejercicio y el desarrollo de esta actividad.

25 De ello se deduce que, aunque, con arreglo a la letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, los Estados miembros pueden diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen, no pueden someter a tributación el documento por el que se formaliza el desembolso a una sociedad de capital de una parte del capital social, ya gravado con el impuesto sobre las aportaciones.

26 Procede, pues, responder a las dos primeras cuestiones que el artículo 10 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción de un impuesto del 0,5 % sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social desembolsada después de la constitución de una sociedad de capital, cuando, en el momento de la constitución de tal sociedad, ya se había percibido un impuesto del 1 % sobre la totalidad del valor nominal del capital social.

Sobre la tercera cuestión

27 Mediante su tercera cuestión, el tribunal remitente pide que se dilucide si las disposiciones de la Directiva confieren derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales y si éstos están obligados a dejar sin aplicación las disposiciones de la Ley nacional contrarias a la Directiva.

28 Según reiterada jurisprudencia, cuando las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean lo suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta (véase, en especial, la sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 54).

29 En el caso de autos, basta con señalar que la prohibición establecida en el artículo 10 de la Directiva está formulada en términos suficientemente precisos e incondicionales como para poder ser invocada por los justiciables ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra una disposición de Derecho nacional contraria a dicha Directiva.

30 Por último, procede recordar asimismo que, según jurisprudencia reiterada, los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación cualesquiera disposiciones de la Ley nacional eventualmente contrarias, con independencia de que sean anteriores o posteriores a la norma comunitaria (sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, apartado 21).

31 Procede, por consiguiente, responder a la tercera cuestión que el artículo 10 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Estos están obligados a dejar sin aplicación las disposiciones de la Ley nacional contrarias a dicho artículo.

Costas

32 Los gastos efectuados por el Gobierno español y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid mediante auto de 3 de julio de 1996, declara:

1) **El artículo 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, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción de un impuesto del 0,5 % sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social desembolsada después de la constitución de una sociedad de capital, cuando, en el momento de la constitución de tal sociedad, ya se había percibido un impuesto del 1 % sobre la totalidad del valor nominal del capital social.**

2) **El artículo 10 de la Directiva 69/335, en su versión modificada, confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Estos están obligados a dejar sin aplicación las disposiciones de la Ley nacional contrarias a dicho artículo.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de marzo de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

H. Ragnemalm