SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 1 de julio de 2010 *

En el asunto C-35/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 3 de diciembre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2009, en el procedimiento entre

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

y

Paolo Speranza,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y la Sra. P. Lindh y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de enero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Speranza, por los Sres. W. Viscardini y G. Doná, avvocati;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por los Sres. P. Gentili y D. Del Gaizo, avvocati dello Stato;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 1, letra c), 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 69/335»), y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economía y Hacienda) y la Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria), por una parte, y el Sr. Speranza, notario de Padua (Italia), por otra, a propósito de un requerimiento de pago emitido por el Ufficio del Registro de Padua, órgano local de la Agenzia delle Entrate, referente a la obligación tributaria de carácter solidario a cargo de LEJA Srl (en lo sucesivo, «LEJA»), sociedad con domicilio social en Padua, y del Sr. Speranza como consecuencia de la inscripción del acto de aumento del capital social de dicha sociedad.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 1 de la Directiva 69/335 dispone que los «Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones de los artículos 2 al 9 y denominado en lo sucesivo [impuesto sobre las aportaciones]».

4 En virtud del artículo 3, apartado 1, letra a), de esta Directiva, se consideran sociedades de capital, entre otras, las sociedades de Derecho italiano denominadas «società per azioni» (sociedad anónima) y «società a responsabilità limitata» (sociedad de responsabilidad limitada).

5 El artículo 4, apartado 1, letra c), de dicha Directiva establece que está sujeto «al impuesto sobre las aportaciones […] el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza».

6 Según el artículo 5, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, se liquidará el impuesto sobre las aportaciones «en el caso de […] aumento [del] capital social [de una sociedad de capital] 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; 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».

7 Con arreglo al artículo 7 de la Directiva 69/335, las operaciones gravadas están sujetas a un impuesto cuyo tipo, en la fecha de los hechos del litigio principal y sin perjuicio de las exenciones contempladas por esta Directiva, no podía ser superior al 1 %.

Normativa nacional

8 A tenor del artículo 1 del texto refundido de las disposiciones relativas al impuesto sobre operaciones societarias (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), aprobado por Decreto del Presidente de la República nº 131, de 26 de abril de 1986 (suplemento ordinario de la GURI nº 99, de 30 de abril de 1986), en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «texto refundido»), «el impuesto sobre operaciones societarias se aplicará […] a los actos sujetos a inscripción registral obligatoria y a aquellos cuya inscripción registral se solicite voluntariamente».

9 En virtud de los artículos 2 y 27, apartado 5, del texto refundido y del artículo 4, letra a), punto 5, del baremo I que figura como anexo del mismo, las operaciones de aumento de capital deberán inscribirse tras su homologación y estarán sujetas a un impuesto equivalente al 1 % del aumento que haya sido acordado.

10 El órgano jurisdiccional remitente precisa que, al tener el impuesto sobre operaciones societarias la naturaleza de impuesto sobre actos jurídicos, carece de relevancia a efectos de devengo del impuesto el hecho de que la aportación se realice o no.

11 En virtud del artículo 38 del texto refundido, la nulidad o la anulabilidad del acto no exime de la obligación de pagar el impuesto, el cual, una vez ingresado, únicamente

puede ser devuelto cuando adquiera fuerza de cosa juzgada una sentencia civil que declare la nulidad o que anule el acto por causa no imputable a las partes. En consecuencia, queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria declare a efectos prejudiciales la nulidad del acto, facultad reconocida con carácter general a los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria por el artículo 2, apartado 3, del Decreto legislativo nº 546, de 31 de diciembre de 1992 (suplemento ordinario de la GURI nº 9, de 13 de enero de 1993) por el que se aprueban disposiciones relativas al procedimiento tributario en ejercicio de la delegación conferida a favor del Gobierno en virtud del artículo 30 de la Ley nº 413, de 30 de diciembre de 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

12 Con arreglo al artículo 57, apartados 1 y 2, del texto refundido, junto con la sociedad beneficiaria del aumento de capital, está obligado con carácter solidario al pago del impuesto el funcionario público que ha formalizado el acta.

13 Según la Corte suprema di cassazione, conforme al artículo 27 de la Ley nº 89, de 16 de febrero de 1913, del notariado y de los protocolos notariales (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili, *Gazzetta ufficiale* nº 55, de 7 de marzo de 1913), el notario está obligado a ejercer sus funciones cuando sea requerido al efecto.

14 El artículo 28 de esta ley faculta al notario para negarse a formalizar los actos que se le solicitan «si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos al acto».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 El 30 de julio de 1993, la junta general de LEJA acordó transformar esta sociedad en sociedad anónima y aumentar su capital social de 20.000.000 de ITL –10.329 euros, aproximadamente– a 58.400.000.000 de ITL –30.161.083 euros, aproximadamente.

16 El acta de esta junta fue autorizada por el Sr. Speranza, en su calidad de notario. Este acta indicaba que uno de los socios de LEJA, Tecnoitalia S.r.l, había suscrito íntegramente el aumento de capital acordado mediante la aportación de 6.244 acciones de Lama d.d., sociedad inscrita en el registro del Tribunal de Koper (Eslovenia). Un perito designado por el Tribunale di Padova estimó el valor de dichas acciones en 58.380.000.000 de ITL –aproximadamente 30.150.754 euros.

17 Tras la homologación del acuerdo por la Corte d'appello di Venezia, la operación de aumento de capital fue gravada al tipo proporcional establecido por la normativa nacional aplicable y el Ufficio del Registro de Padua remitió un requerimiento de pago de 578.102.000 ITL –298.565 euros, aproximadamente– tanto a la sociedad LEJA como al Sr. Speranza, en su calidad de notario.

18 El Sr. Speranza interpuso ante el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria un recurso contra dicho requerimiento de pago, el cual fue desestimado en primera instancia, siendo modificada en apelación la sentencia dictada por el primer órgano jurisdiccional.

19 El ministero dell'Economia e delle Finanze y la Agenzia delle Entrate interpusieron recurso de casación contra la resolución dictada en apelación, alegando la infracción e incorrecta aplicación de múltiples disposiciones del texto refundido.

20 El Sr. Speranza alega que el aumento de capital sobre el que versa el litigio principal no se llevó a cabo, ya que Tecnoitalia S.r.l. nunca pudo aportar las acciones de Lama d.d. hecho que, por otra parte, habría provocado la situación de insolvencia de LEJA. El Sr. Speranza sostiene, igualmente, que la normativa nacional es contraria a la Directiva 69/335 por cuanto establece, por una parte, la posibilidad, contemplada en la normativa en materia de impuesto sobre operaciones societarias, de gravar la operación de aumento de capital aunque no se realice una aportación efectiva, y, por otra, la obligación solidaria del notario autorizante.

21 La Corte suprema di cassazione considera que, con arreglo a la normativa nacional, debería estimar el recurso de casación interpuesto por el ministero dell'Economia e delle Finanze y l'Agenzia delle Entrate.

22 Considerando, por una parte, que el impuesto sobre operaciones societarias objeto del litigio principal debe calificarse como «impuesto sobre las aportaciones» en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, y que, por otra parte, el artículo 4, letra a), punto 5, del baremo I que figura como anexo del texto refundido, interpretado conjuntamente con el artículo 38 de este texto, establece que está sujeto a gravamen el mero acuerdo de aumento de capital, con independencia de su ejecución y su validez, la Corte suprema di cassazione alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la normativa nacional con el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

23 Este órgano jurisdiccional alberga las mismas dudas respecto de la compatibilidad del artículo 57 del texto refundido, en la medida en que establece que el notario que formalice el acto queda obligado solidariamente al pago del impuesto.

24 El órgano jurisdiccional remitente señala, asimismo, que si hubiera de considerarse compatible con la Directiva 69/335 la responsabilidad solidaria del notario, podrían resultar insuficientes los medios de impugnación de los que éste dispone en tanto persona ajena al litigio entre la correspondiente empresa y la administración tributaria.

25 En estas circunstancias la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], según el cual estará sujeto al impuesto sobre las aportaciones el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en el sentido de que debe tributar la aportación efectiva y no el mero acuerdo de aumento de capital que quede en sustancia sin ejecutar?

2) ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], en el sentido de que el impuesto debe gravar de modo exclusivo a la sociedad beneficiaria de la aportación pero no al funcionario público que formaliza o autoriza el acto?

3) ¿Son, en cualquier caso, conformes al principio de proporcionalidad los medios de impugnación ofrecidos por la normativa italiana al funcionario público, habida cuenta de que el artículo 38 del [texto refundido] establece la irrelevancia de la nulidad o anulabilidad del acuerdo de aumento de capital y permite obtener la devolución del impuesto pagado únicamente tras una sentencia civil de nulidad o anulación con fuerza de cosa juzgada?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de la tercera cuestión

26 El Gobierno italiano pone en duda la competencia del Tribunal de Justicia para responder a la tercera cuestión, relativa al respeto del principio de proporcionalidad.

27 Según este Gobierno, al tratarse de un principio general sancionado en el Tratado CE, el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar su alcance en aquellos asuntos que estén relacionados con situaciones de carácter transfronterizo. Ahora bien, los hechos enjuiciados en el litigio principal corresponden a una situación que reviste un carácter puramente interno. En consecuencia, a juicio de este Gobierno, el principio de proporcionalidad no puede oponerse a la aplicación de las disposiciones nacionales sobre las que versa el litigio principal, y el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse en cuanto al fondo.

28 A este respecto, basta recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exigencias derivadas de la protección de los principios generales reconocidos en el ordenamiento jurídico de la Unión vinculan también a los Estados miembros cuando aplican la normativa de la Unión, de lo que resulta que estos últimos están obligados, en lo posible, a aplicar dicha normativa de modo que no se menoscaben tales exigencias (sentencia de 27 de junio de 2006, Parlamento/Consejo, C-540/03, Rec. p. I-5769, apartado 105 y jurisprudencia citada).

29 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente se refiere al principio de proporcionalidad habida cuenta de las consecuencias que se derivan de la aplicación del artículo 38 del texto refundido a las circunstancias que concurren en el litigio principal. Ahora bien, resulta que dicho texto refundido, y en particular sus artículos 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 y 57, tiene por objeto adaptar el Derecho italiano a la Directiva 69/335.

30 Por consiguiente, puesto que el órgano jurisdiccional remitente se refiere al principio de proporcionalidad en el marco de la ejecución por parte de la República Italiana de la Directiva 69/335, la tercera cuestión es admisible.

Sobre las cuestiones primera y tercera

31 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 se opone a una normativa nacional que grava con el impuesto sobre las aportaciones la inscripción del acto de aumento de capital de una sociedad y si el principio de proporcionalidad se opone a una normativa nacional que únicamente admite como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente a dicho aumento, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.

32 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones consiste precisamente en la propia aportación de los bienes mediante la que se produce el aumento del capital social de una sociedad, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo (sentencia de 30 de marzo de 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Rec. p. I-3009, apartado 27).

33 No obstante, el Tribunal de Justicia también ha señalado que los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 no precisan en qué momento se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones (sentencia de 17 de octubre de 2002, ESTAG, C-339/99, Rec. p. I-8837, apartado 49).

34 En efecto, puesto que el artículo 5, apartado 1, letra a), de esta Directiva permite la liquidación del impuesto sobre las aportaciones respecto de bienes que los socios hayan aportado o que deban aportar según se vayan produciendo los desembolsos efectivos, los Estados miembros pueden exigir que el pago de dicho impuesto se realice bien tras la aportación efectiva de los bienes, bien al mismo tiempo que ésta e, incluso, bien en un momento anterior a la aportación, siempre que ésta tenga carácter cierto (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartado 50).

35 De las anteriores consideraciones se desprende que el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 no se opone a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento de capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartados 49 y 50).

36 En efecto, si, en el momento en que se formaliza el referido acto, no se ha realizado aún la aportación efectiva de los bienes y si no existe certeza de que ésta tendrá lugar, el Estado miembro interesado no podrá exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartados 50 y 51).

37 En el presente asunto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, en el momento de la inscripción del acto de aumento del capital de LEJA, la prueba documental aportada en apoyo de la solicitud de registro indicaba que la aportación de los bienes ya se había realizado o que, cuando menos, tenía carácter cierto.

38 No obstante, también se desprende de los autos que posteriormente, y antes de que se realizara el pago de este impuesto, se puso de manifiesto que, como consecuencia de un fraude, la aportación efectiva de bienes no se había producido, en realidad, en el momento de dicha inscripción y que, con toda seguridad, no se realizaría. Así pues, en estas circunstancias y habida cuenta de las consideraciones expresadas en los apartados 32, 34 y 37 de la presente sentencia, no podía reclamarse el pago del impuesto sobre las aportaciones.

39 Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, con arreglo al artículo 38 del texto refundido, desde el momento en que se formaliza el documento en el que se hace constar la aportación, debe pagarse, en cualquier caso, el impuesto sobre las aportaciones, pudiendo únicamente obtenerse la devolución del mismo cuando se acredite ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de este acto.

40 Habida cuenta de las consideraciones contenidas en los apartados 32, 34 y 36 de la presente sentencia y, en particular, del hecho de que el pago del impuesto sobre las aportaciones solo puede exigirse cuando la aportación posterior de bienes revista carácter cierto, los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a dicha normativa nacional.

41 Cabe señalar a este respecto que, si bien el Gobierno italiano alega, acertadamente, que la Directiva 69/335 no regula, de ningún modo, ni la organización por parte de los Estados miembros de las competencias de sus órganos jurisdiccionales en materia tributaria ni el procedimiento aplicable a los recursos interpuestos ante los mismos, no es menos cierto que, según reiterada jurisprudencia, una modalidad procesal establecida por el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, Rec. p. I-3189, apartado 17 y jurisprudencia citada).

42 En efecto, la exigencia de efectividad expresa la obligación general a cargo de los Estados miembros de garantizar la tutela judicial de los derechos que los justiciables deducen del Derecho de la Unión. Dicha exigencia se aplica tanto a lo que atañe a la designación de los tribunales competentes para conocer de las demandas basadas en dicho Derecho como a cuanto se refiere a la definición de la regulación procesal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-2213, apartado 49 y jurisprudencia citada).

43 El Tribunal de Justicia ha precisado que cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, su desarrollo y sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales (sentencia de 6 de octubre de 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Rec. p. I-9579, apartado 39 y jurisprudencia citada).

44 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que, con arreglo al artículo 2, apartado 3, del Decreto legislativo nº 546, de 31 de diciembre de 1992, los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria están facultados, con carácter general, para declarar a efectos prejudiciales la nulidad de los actos. De ello resulta que esta declaración tiene como consecuencia que los sujetos pasivos puedan evitar el pago de un impuesto, por no ser éste exigible.

45 No obstante, por lo que se refiere al impuesto sobre las aportaciones, se deduce de la petición de decisión prejudicial que queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria pueda declarar a efectos prejudiciales la nulidad, de forma que la nulidad o la anulabilidad del acto mediante el cual se inscribe la aportación, no libera al sujeto pasivo, en virtud del artículo 38 del texto refundido, de la obligación de pagar el impuesto en cuestión.

46 De las anteriores consideraciones se deduce que, en un supuesto como el que es objeto del litigio principal y contrariamente a lo sostenido por el Gobierno italiano, carece de todo efecto útil el recurso interpuesto ante los órganos jurisdiccionales italianos competentes en materia tributaria con el fin de oponerse a la recaudación de un impuesto sobre las aportaciones que, con arreglo a la Directiva 69/335, no es exigible, mientras que, en el contexto procesal general descrito por el órgano jurisdiccional remitente, los recursos similares frente a otros impuestos pueden permitir al sujeto pasivo liberarse de la obligación de pagar un impuesto no debido.

47 En consecuencia, debe considerarse, tal como sostienen acertadamente el Sr. Speranza y la Comisión Europea, que una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil, hace imposible en la práctica o, cuando menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por la Directiva 69/335.

48 Habida cuenta de las anteriores consideraciones y sin que sea necesario abordar la interpretación del principio de proporcionalidad, debe responderse a las cuestiones primera y tercera que los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 han de interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento de capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria. Si, en el momento en que se formaliza dicho acto, no se ha realizado aún la aportación efectiva de los bienes y si no existe certeza de que ésta tendrá lugar, el Estado miembro interesado no puede exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa

juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.

Sobre la segunda cuestión

49 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 se opone a que se atribuya la condición de sujeto obligado al pago del impuesto sobre las aportaciones, además de a la sociedad beneficiaria, al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social.

50 Resulta de la jurisprudencia que, según la estructura y la sistemática de la Directiva 69/335, el impuesto sobre las aportaciones se exige a la sociedad de capital que es destinataria de tal aportación. Normalmente, ésta es la sociedad a la cual se transmiten físicamente los recursos o las prestaciones de que se trate. Sólo excepcionalmente podría suceder otra cosa y sería necesario determinar cuál es la «verdadera beneficiaria» de dichos recursos o prestaciones (sentencia de 12 de enero de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec. p. I-525, apartado 25).

51 Por otra parte, también se desprende de esta estructura y de esta sistemática que los Estados miembros únicamente pueden eximir del impuesto sobre las aportaciones a la sociedad beneficiaria de un aumento de capital en los supuestos previstos en los artículos 6 a 9 y 11 de dicha Directiva.

52 No obstante, tal como señaló el Abogado General en los puntos 38, 39 y 47 de sus conclusiones, la Directiva 69/335 no persigue armonizar las modalidades de recaudación del impuesto sobre las aportaciones, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria por el deudor y simplificar la percepción de este impuesto.

53 Cabe considerar que la responsabilidad solidaria del funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social de una sociedad constituye tanto una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria por la sociedad beneficiaria de dicho aumento como una medida dirigida a simplificar la percepción del impuesto sobre las aportaciones.

54 De lo anterior se deduce que la Directiva 69/335 no se opone, en principio, a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento de capital.

55 No obstante, tal como se desprende de los apartados 50 y 51 de la presente sentencia, el impuesto sobre las aportaciones se percibe de la sociedad de capital que es destinataria de la aportación en cuestión, no pudiendo los Estados miembros, fuera de los supuestos previstos en los artículos 6 a 9 y 11 de dicha Directiva, eximir del impuesto sobre las aportaciones a la sociedad beneficiaria de un aumento de capital.

56 El hecho de hacer a un funcionario público responsable solidario del pago del impuesto sobre las aportaciones iría más allá de lo necesario para asegurar los objetivos mencionados en los apartados 52 y 53 de la presente sentencia si este funcionario público no tuviera reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.

57 En el presente asunto, se desprende de los autos, por una parte, que el artículo 28 de la Ley nº 89, de 16 de febrero de 1913, faculta al notario para negarse a formalizar los

actos que se le solicitan si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos a tales actos y, por la otra, que el notario tiene reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.

58 A la luz de las anteriores consideraciones, ha de responderse a la segunda cuestión que la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad solidaria al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social, siempre que este funcionario público tenga reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.

Costas

59 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) Los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), 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, han de interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro

señale la inscripción del acto de aumento del capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria. Si, en el momento en que se formaliza dicho acto, no se ha realizado aún la aportación efectiva de los bienes y si no existe certeza de que ésta tendrá lugar, el Estado miembro interesado no puede exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.

2) **La Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, debe ser interpretada en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad solidaria al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social, siempre que este funcionario público tenga reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.**

Firmas