SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 15 de junio de 2006 *

En el asunto C-264/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Amtsgericht Breisach (Alemania), mediante resolución de 7 de junio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de junio de 2004, en el procedimiento entre

Badischer Winzerkeller eG

y

Land Baden-Württemberg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. S. von Bahr (Ponente) y A. Borg Barthet, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de noviembre de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Land Baden-Württemberg, por el Sr. K. Ehmann, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. T. Nowakowski, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. F. Hoffmeister, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 la petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación de los artículos 10, letra c), y 12 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 la versión que resulta de 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 Esta petición se formuló en el marco de un litigio entre la cooperativa Badischer Winzerkeller eG (en lo sucesivo, «Badischer Winzerkeller») y el Land Baden-Württemberg sobre la percepción de una tasa por la modificación de datos del Registro de la Propiedad.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva enumera las operaciones sometidas a la tasa de aportación y las que pueden continuar sometidas al impuesto sobre las aportaciones.

4 A tenor del artículo 10 de la Directiva:

«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.»

5 El artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva precisa que. no obstante lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir impuestos sobre las transmisiones, comprendiéndose en ellos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, referidos a las aportaciones a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio.

6 A tenor del artículo 12, apartado 2, de la Directiva, los derechos e impuestos contemplados en la letra b) del apartado 1 del mismo artículo no pueden ser superiores a los que sean aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que los liquide.

Normativa nacional

7 En el artículo 82 de la Grundbuchordnung (Reglamento alemán del Registro de la Propiedad) de 26 de mayo de 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1114), se establece lo siguiente:

«Si el Registro de la Propiedad deja de ser exacto por lo que respecta a la inscripción del propietario en virtud de una cesión de derechos no inscrita en el Registro de la Propiedad, el Grundbuchamt (Oficina del Registro de la Propiedad) deberá imponer al propietario o al albacea testamentario al que le corresponda la administración del inmueble la obligación de presentar una solicitud de modificación de datos del Registro de la Propiedad y de aportar todos los documentos necesarios para proceder a dicha modificación de datos.»

8 El artículo 60, apartados 1 a 4, de la Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Ley federal sobre las tasas relativas a la jurisdicción voluntaria; en lo sucesivo, «Kostenordnung»), de 26 de julio de 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960), dispone lo siguiente:

«(1) Por la inscripción de un propietario o copropietario se percibirá el importe íntegro de la tasa.

(2) El importe de la tasa se reducirá a la mitad en el caso de la inscripción del cónyuge, la pareja de hecho o los descendientes del propietario registrado, aun en el caso de que dichas personas sean inscritas como consecuencia de la liquidación de una comunidad de bienes o la partición de la herencia o de que sean registradas posteriormente como copropietarias de inmuebles pertenecientes a una comunidad de bienes; en el caso de la inscripción como consecuencia de la partición de una herencia o la liquidación de una comunidad de bienes, no se establecerá ninguna distinción dependiendo de si entretanto se han inscrito o no en el Registro de la Propiedad los herederos o los sucesores en la comunidad de bienes.

(3) En el caso de que se perciban simultáneamente las tasas previstas en los apartados 1 y 2, inicialmente se calculará el importe íntegro de la tasa tomando como base el valor total; la tasa así calculada se reducirá por un importe equivalente a la mitad de la participación de las personas cuya inscripción dé lugar, con arreglo al apartado 2, a la percepción de la mitad de la tasa.

(4) Las tasas contempladas en los apartados 1 a 3 no serán recaudadas en el caso de la inscripción de los herederos del propietario registrado si la solicitud de inscripción se presenta en la Oficina del Registro de la Propiedad en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante.»

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

9 El Amtsgericht Breisach indica que la fusión de la cooperativa Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, con sede en Breisach am Rhein (en lo sucesivo, «Weinbau»), con Badischer Winzerkeller fue inscrita el 3 de agosto de 1995, en el Registro de Cooperativas del Amtsgericht Freiburg.

10 El Amtsgericht Breisach precisa que Weinbau estaba inscrita en el Registro de la Propiedad de Breisach como propietaria de varios inmuebles.

11 El 10 de junio de 1997 el Grundbuchamt rectificó el nombre de la propietaria, que pasó a ser Badischer Winzerkeller. Por esta modificación facturó, conforme a los

artículos 19, 20 y 60, apartado 1, de la Kostenordnung, la cantidad de, aproximadamente, 5.100 euros, calculada tomando como base un valor del inmueble de alrededor de 3.400.000 euros.

12 Mediante escrito de 19 de marzo de 2001, Badischer Winzerkeller interpuso un recurso contra la liquidación de las tasas, invocando esencialmente la Directiva.

13 El Amtsgericht Breisach considera que la tasa recaudada con arreglo al artículo 60 de la Kostenordnung está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva, como formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

14 Según el Amtsgericht Breisach, debería examinarse si, como afirman algunos tribunales alemanes, esta tasa constituye un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12, apartado 1, letras b) o c), de esta Directiva.

15 El Amtsgericht Breisach llama la atención sobre el hecho de que, si el Tribunal de Justicia considerara que una tasa como la contemplada en el artículo 60 de la Kostenordnung puede ampararse en la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva, debería también comprobar, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, que dicha tasa no es superior a los impuestos o las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro de que se trata. A este respecto, el Amtsgericht Breisach observa que el artículo 60 de la Kostenordnung exime de las tasas adeudadas por la modificación en el Registro de la Propiedad en caso de sucesiones el supuesto en que la solicitud de inscripción se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante.

16 Basándose en estas consideraciones, el Amtsgericht Breisach decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) 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 la versión resultante de las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto, en favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, por el artículo 7, párrafo 1, letra b), de la Directiva referente a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital; 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335/CEE, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335 (en lo sucesivo, «Directiva»), ¿debe interpretarse en el sentido de que la prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva se aplica, con independencia de que concurran los requisitos del artículo 4, a todas las operaciones a que se refiere el artículo 10, letra c), de dicha Directiva?

2) Al aplicar la Directiva, ¿debe establecerse ninguna distinción, entre tasas por un servicio prestado por el Estado e impuestos, de modo que las «tasas» con arreglo a la Kostenordnung puedan ser asimiladas a los impuestos sobre transmisiones?

3) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia a la segunda cuestión, se añade a ésta la siguiente cuestión: ¿debe interpretarse el artículo 12, apartado 2, última frase, de la Directiva en el sentido de que se establece una excepción por el hecho de que, con arreglo al artículo 60 de la Kostenordnung [...], no se perciba ninguna tasa, por ejemplo, por la modificación de datos del Registro de la Propiedad en casos de sucesiones si la solicitud de modificación de datos se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

17 Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad en el caso de fusión de dos personas jurídicas, como la controvertida en el procedimiento principal, puede estar incluida en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva.

18 Procede recordar que esta disposición prohíbe a los Estados miembros percibir impuestos, al margen del impuesto sobre las aportaciones, 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.

19 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva se añade a las impuestas en el artículo 10, letras a) y b), de esta Directiva, que se refieren a los supuestos descritos en su artículo 4 (en este sentido, véase la sentencia de 27 de octubre de 1998, AGAS, C-152/97, Rec. p. I-6553, apartado 21). Esta 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 AGAS, antes citada, apartado 21).

20 Por tanto, para determinar si una tasa como la controvertida en el procedimiento principal está incluida en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva, procede comprobar si se cumplen los requisitos que exige esta disposición.

21 De la resolución de remisión se deduce que Badischer Winzerkeller es una persona jurídica que persigue un fin lucrativo en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva. Por tanto, le es aplicable el artículo 10, letra c), de dicha Directiva.

22 Queda por comprobar si la tasa controvertida en el procedimiento principal se percibe por la matriculación o por 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.

23 Respecto a la cuestión de si la modificación en el Registro de la Propiedad de que se trata en el procedimiento principal se debe a la forma jurídica de Badischer Winzerkeller, procede señalar que esta modificación acredita la transmisión de los bienes inmuebles de Weinbau a Badischer Winzerkeller, que es consecuencia directa de la fusión entre estas dos cooperativas. Por tanto, la modificación es una formalidad a la que está sometida la sociedad por razón de su forma jurídica.

24 En cambio, la modificación en el Registro de la Propiedad no es, en sentido estricto, una formalidad previa al ejercicio de una actividad por una persona jurídica como Badischer Winzerkeller.

25 Es jurisprudencia reiterada que procede determinar si la modificación en el Registro de la Propiedad, aunque no constituya formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de la persona jurídica de que se trate, condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (véanse, en relación con la inscripción de los aumentos de capital, las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 22, y de 29 de septiembre de 1999, Modelo, «Modelo I», C-56/98, Rec. p. I-6427, apartado 25).

26 A este respecto procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, cuando una operación efectuada por una persona física, como el aumento de su capital social o la modificación de sus estatutos, debe obligatoriamente ser objeto de una formalidad jurídica, esta formalidad condiciona el ejercicio y la continuación de esta persona jurídica (véanse, entre otras, las sentencias Modelo I, antes citada, apartado 26; de 21 de septiembre de 2000, Modelo, «Modelo II», C-19/99, Rec. p. I-7213, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 24; de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartado 30, y de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 30).

27 Lo mismo cabe decir respecto a una operación como la que es objeto del procedimiento principal, es decir, la adquisición por una persona jurídica de bienes inmuebles a través de una operación de fusión, que, en Derecho alemán, debe ser objeto de modificación en el Registro de la Propiedad.

28 De ello se desprende que una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, es un impuesto percibido sobre una formalidad previa a la que puede estar sometida una persona jurídica por razón de su forma jurídica.

29 Habida cuenta de las consideraciones precedentes procede responder a la primera cuestión que una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

30 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si, en determinadas circunstancias, una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12 de la Directiva como excepción al artículo 10, letra c), de la misma Directiva.

31 A este respecto procede indicar que el artículo 12, apartado 1, de la Directiva establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, sin perjuicio de lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en estas últimas disposiciones (en este sentido, véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9, y de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartado 24).

32 Los impuestos sobre las transmisiones a los que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva deben ser entendidos como derechos de inscripción registral percibidos con motivo de determinadas operaciones de transmisión de bienes inmuebles o de fondos de comercio, con arreglo a criterios generales y objetivos (sentencia de 11 de diciembre de 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Rec. p. I-7089, apartado 34).

33 Esta disposición no establece distinciones entre los impuestos sobre las transmisiones que pueden ser recaudados por los Estados miembros. Permite, de modo general, que los Estados miembros recauden con motivo de una aportación a una sociedad de capital, además del impuesto sobre las aportaciones, tributos cuyo hecho imponible esté relacionado objetivamente con la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o de fondos de comercio (véase la sentencia Immobiliare SIF, antes citada, apartado 35).

34 A este respecto procede constatar que la tasa controvertida en el procedimiento principal, que se calcula en función de criterios generales y objetivos, en concreto, según la resolución de remisión, sobre el valor del objeto de la operación, está objetivamente vinculada a la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles de Weinbau a Badischer Winzerkeller a través de una fusión de la primera y la segunda.

35 Por consiguiente, resulta que la percepción de una tasa como la controvertida en el procedimiento principal constituye un impuesto sobre transmisiones en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva.

36 Sin embargo, sólo puede autorizarse esta tasa si, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, no es superior a las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que las liquide.

37 A este respecto, el órgano jurisdiccional de remisión ha indicado que, en determinados supuestos, la normativa nacional no establece ninguna tasa por la modificación del Registro de la Propiedad en el caso de sucesiones, cuando la solicitud de modificación se hace en el plazo de los dos años siguientes al fallecimiento del causante.

38 Para determinar si el supuesto de una sucesión puede ser considerado similar a una operación como aquella a la que se refiere el procedimiento principal hay que tener en cuenta tanto su objeto como sus efectos.

39 Procede declarar que la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de una sucesión no puede ser asimilada, ni por su objeto ni por sus efectos, a una operación como la del procedimiento principal, consistente en la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de la fusión de dos operadores económicos.

40 Por otra parte, el hecho de que la normativa nacional no imponga tasa alguna o no prevea una tasa a un tipo reducido para determinadas operaciones, como las sucesiones, no implica necesariamente que la tasa aplicable a la operación controvertida en el procedimiento principal sea contraria al artículo 12, apartado 2, de la Directiva.

41 Sólo puede llegarse a esta conclusión efectuando una apreciación global de los derechos o de las tasas aplicables a las operaciones que, por su objeto y sus efectos, sean similares a la operación controvertida en el procedimiento principal, esto es, la transmisión de bienes inmuebles de una cooperativa a otra como consecuencia de su fusión.

42 Esta apreciación debe realizarse teniendo en cuenta las circunstancias de hecho del procedimiento principal y requiere interpretar el Derecho nacional.

43 A este respecto procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, que está basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, la interpretación del Derecho nacional y toda apreciación de los hechos del asunto son competencia del juez nacional (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de junio de 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 29; de 5 de octubre de 1999, Lirussi y Bizzaro,

C-175/98 y C-177/98, Rec. p. I-6881, apartado 37, y de 15 de mayo de 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, apartado 46).

44 Por consiguiente, incumbe al tribunal nacional comprobar si la tasa controvertida en el procedimiento principal es superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.

45 Habida cuenta de las consideraciones precedentes procede responder a las cuestiones segunda y tercera que una tasa como la controvertida en el procedimiento principal puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones autorizado por el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva, como excepción al artículo 10, letra c), de la misma Directiva, siempre y cuando no sea superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación. Incumbe al tribunal nacional comprobar si esta tasa es conforme con lo dispuesto en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva.

Costas

46 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 Tercera) declara:

1) **Una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, 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, en la versión que resulta de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985.

2) **Una tasa como la controvertida en el procedimiento principal puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones autorizado por el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303, como excepción al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 en la versión que resulta de la Directiva 85/303, siempre y cuando no sea superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.**

Incumbe al tribunal nacional comprobar si esta tasa es conforme con lo dispuesto en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303.

Firmas