SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 29 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-56/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Modelo SGPS SA

y

Director-Geral dos Registos e Notariado,

con intervención de:

Ministério Público,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4, apartado 3; 10 y 12, apartado 1, letra e), 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),

* Lengua de procedimiento: portugués.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: P.J.G. Kapteyn, Presidente de Sala; J.L. Murray y H. Ragnemalm (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Modelo SGPS SA, por el Sr. C. Osório de Castro, Abogado de Oporto,

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Director del Serviço de Assuntos Jurídicos de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, Â. Seiça Neves, miembro del mismo servicio, y R. Barreira, Consultor del Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho de Ministros, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, directeur d'administration del service juridique del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, asistido por el Sr. Alfred Dittrich, Ministerialrat del Bundesministerium der Justiz, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Stix-Hackl, Gesandte del Bundesministerium für Auswärtige Angelegenheiten, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por las Sras. A. M. Alves Vieira y H. Michard, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Modelo SGPS SA, representada por el Sr. C. Osório de Castro; del Gobierno portugués, representado por el Sr. L. Fernandes y la Sra. A. César Machado, Consultor do Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho de Ministros, en calidad de Agentes; del Gobierno belga, representado por la Sra. A. Snoecx, conseiller au service juridique del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. A. Dittrich; del Gobierno español, representado por el S. Ortiz Vaamonde, Abogado del Estado, en calidad de Agente; del Gobierno francés, representado por el Sr. S. Seam, secrétaire des affaires étrangères en la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por Sras. A. Alves Vieira y H. Michard, expuestas en la vista de 25 de marzo de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 21 de enero de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de febrero siguiente, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo

al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, apartado 3, 10 y 12, apartado 1, letra e), 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 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Modelo SGPS SA (en lo sucesivo, «Modelo») y el Director-Geral dos Registos e Notariado en relación con el pago de derechos notariales exigidos por la autorización de escrituras públicas en las que se hace constar el aumento del capital social, así como la modificación de la denominación social y del domicilio social de Modelo.

La normativa comunitaria

3 Según consta en su exposición de motivos, la Directiva tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, considerada como una condición fundamental para crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior. En lo que respecta a la imposición de las concentraciones de capitales, la consecución de tal finalidad supone suprimir los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros y aplicar, en su lugar, un impuesto percibido una sola vez en el mercado común y del mismo nivel en todos los Estados miembros (sentencia de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 13).

4 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva dispone:

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital;

b) [...]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

[...]»

5 En virtud del artículo 4, apartado 3, de la Directiva, a los efectos del apartado 1, letra a), no se considerará constitución la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital.

6 El artículo 4, apartado 2, de la Directiva enumera las distintas operaciones que, bajo determinadas condiciones, los Estados miembros están facultados para gravar o no con el impuesto sobre las aportaciones.

7 Conforme a su último considerando la Directiva prevé asimismo la supresión de otros impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital. Los impuestos cuya percepción se prohíbe 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 El artículo 12, apartado 1, de la Directiva establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, no obstante lo dispuesto en el artículo 10, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas por este último artículo (véase la

sentencia de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9). El artículo 12 de la Directiva menciona, en su apartado 1, letra e), los «derechos que tengan un carácter remunerativo».

La normativa nacional

9 El Código do Notariado portugués, aprobado por Decreto-Ley nº 47619, de 31 de marzo de 1967, prevé que determinados actos deben ser objeto de escritura pública, es decir, deben constar en un documento redactado por un Notario. Entre estos actos figuran los «actos de constitución, modificación, disolución y simple liquidación de sociedades mercantiles [...] así como los actos de modificación de los contratos de sociedad» [artículo 89, letra e), del Código do Notariado].

10 El importe de los derechos devengados por la autorización de documentos notariales está fijado en la Tabela de Emolumentos do Notariado [Arancel de los Notarios] (en lo sucesivo, «Arancel»), en la versión establecida en el Anexo al Decreto-Ley nº 397/83, de 2 de noviembre de 1983.

11 El artículo 1, apartado 1, del Arancel dispone que la cuantía de los documentos notariales es, en general, la que corresponde al valor de los bienes que constituyen su objeto. El artículo 1, apartado 2, del Arancel precisa la cuantía de cada tipo de documento notarial: esta cuantía asciende, para los actos de constitución de una sociedad, de modificación del contrato de sociedad o de disolución de una sociedad, al importe del capital [artículo 1, apartado 2, letra e)]; para los aumentos de capital, con o sin modificación del contrato de sociedad, al importe del aumento [artículo 1, apartado 2, letra f)] y para los aumentos de capital, acompañados de una modificación parcial de cláusulas distintas a la directamente afectada por el aumento, al importe del aumento o al del capital modificado, según cuál sea la que suponga derechos más elevados [artículo 1, apartado 2, letra g)].

12 A tenor del artículo 5 del Arancel, si el acto que es objeto de las escrituras públicas tiene un valor determinado, deben añadirse a los derechos fijos, previstos

en el artículo 4 del Arancel, derechos variables cuyo importe, calculado sobre el valor total del acto, es, para cada tramo de 1.000 ESC, cuando el valor no excede de 200.000 PTE, 10 PTE; por el exceso comprendido entre 200.000 PTE y un millón de PTE, 5 PTE; por el exceso comprendido entre un millón y diez millones de PTE, 4 PTE, y por el valor que exceda de diez millones de PTE, 3 PTE.

13 El artículo 27, apartado 1, letra c), del Arancel establece una reducción de la mitad de los derechos previstos en el artículo 5 para las escrituras de modificación parcial del contrato de sociedad, de prórroga o de continuación de la sociedad.

El litigio del procedimiento principal

14 Modelo decidió aumentar su capital social de 7.240 millones de PTE a 14.000 millones de PTE, así como cambiar su denominación social y su domicilio social. El 31 de diciembre de 1992, solicitó que se redactaran las escrituras públicas correspondientes en la Notaría nº 6 de la ciudad de Oporto. Por esta actuación se le requirió el pago de derechos por importe de 21.006.000 PTE.

15 Modelo impugnó la minuta de derechos ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, el cual desestimó su recurso. A continuación, se dirigió al Supremo Tribunal Administrativo alegando que los derechos impugnados constituyen, en realidad, impuestos cuyo importe, por esta razón, no se debería fijar por el Gobierno, sino por el Parlamento; que la cantidad exigida es

desproporcionada en relación con los servicios prestados y que la percepción de los derechos es incompatible con la Directiva.

16 Al tener dudas sobre la conformidad del Arancel con la Directiva, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Puede un particular invocar el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo en las relaciones con el Estado, aunque éste no haya adaptado su ordenamiento jurídico interno a dicha Directiva?

2) ¿Deben las operaciones referidas en el artículo 4, apartado 3, de la Directiva 69/335/CEE considerarse incursas en la prohibición establecida por el artículo 10 del mismo acto comunitario, de tal forma que, en relación con tales operaciones, esté prohibido el cobro no sólo del impuesto sobre las aportaciones de capitales, sino también de cualquier otro tributo, independientemente de su forma?

3) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE en el sentido de que se opone a que los derechos adeudados al Notario por la consignación en escritura pública (legalmente obligatoria) de acuerdos sobre aumento de capital o de modificación de los estatutos varíen en función del valor del aumento y de la cifra del capital, respectivamente, y no en función del coste del servicio prestado?

4) En caso afirmativo, ¿procede admitir, con arreglo a los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE, que el importe de los

citados derechos exceda manifiesta e irracionalmente del coste efectivo del concreto servicio prestado?

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en primer lugar, si el pago de los derechos notariales puede considerarse un impuesto en el sentido de la Directiva. Si es éste el caso, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber si los derechos notariales están afectados por la prohibición prevista en el artículo 10 de la Directiva o si se trata de un derecho que tiene un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva. Finalmente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 10 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Sobre la calificación de impuesto en el sentido de la Directiva

18 De una respuesta del Gobierno portugués a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia se deduce que, en Portugal, los Notarios, por un lado, son funcionarios del Estado, sujetos a los mismos derechos y deberes que los demás funcionarios y, por otro lado, su remuneración está constituida por una parte fija, determinada según los mismos criterios que los aplicados a todos los funcionarios del Estado, y por una parte variable, consistente en una participación en los derechos percibidos.

19 Los Notarios elaboran una lista sumaria mensual de los derechos percibidos. Al total obtenido se le deducen las cantidades, calculadas mediante la aplicación de determinados porcentajes, que corresponden al Notario y a sus empleados. El

saldo se ingresa en el Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Caja de los Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia; en lo sucesivo, «Caja»).

20 Según el Gobierno portugués, la Caja asume el pago de la parte fija de la retribución de los Notarios y de los otros funcionarios, los gastos relativos a la formación profesional de los Notarios, los gastos de adquisición de locales y de mobiliario para la instalación de los Notarios, así como, mediante autorización del Ministerio de Justicia, otros gastos en el ámbito jurisdiccional.

21 De aquí resulta que una parte de los derechos controvertidos en el asunto principal, devengados con arreglo a una norma jurídica aprobada por el Estado, se abona al Estado por un particular para financiar funciones de ese Estado.

22 Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva, en especial, la supresión de los impuestos indirectos que tienen las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, procede calificar como impuesto, en el sentido de la Directiva, los derechos notariales percibidos por una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva por los funcionarios del Estado y en parte abonados a dicho Estado para sufragar gastos públicos.

23 De lo que antecede resulta que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, en el marco de un sistema caracterizado por el hecho de que los

Notarios son funcionarios del Estado y los derechos se abonan en parte al Estado para financiar tareas de éste, constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva.

Sobre la prohibición prevista en el artículo 10 de la Directiva

24 En virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva, aparte del impuesto sobre las aportaciones, se prohíben los impuestos por la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades pueden estar sometidas por razón de su forma jurídica. 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 (sentencia de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23).

25 Esta prohibición no sólo tiene por objeto los derechos que se abonan con motivo de la inscripción de nuevas sociedades, sino también los derechos que 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 los aumentos de capital condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 22).

26 Puesto que el aumento del capital social de una sociedad de capital, según el Derecho portugués, debe ser obligatoriamente objeto de un documento notarial, procede señalar que este documento constituye una formalidad esencial

relacionada con la forma jurídica de la sociedad y que condiciona el ejercicio y el desarrollo de la actividad de ésta.

27 Además, debe considerarse que un impuesto que reviste la forma de derechos percibidos por la autorización de documentos notariales en los que se hace constar el cambio de la denominación social y del domicilio social de una sociedad de capital, presenta las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, en la medida en que dicho impuesto se calcula en función del capital social de la sociedad. En efecto, si fuera de otra forma, los Estados miembros, incluso absteniéndose de establecer impuestos sobre las concentraciones de capitales como tales, podrían gravar los mismos capitales con motivo de una modificación de los estatutos de una sociedad de capital. De este modo se podría eludir el objetivo perseguido por la Directiva.

28 En consecuencia, procede responder que los derechos devengados por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar el aumento del capital social, así como el cambio de la denominación social y del domicilio social de una sociedad de capital, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva, están, en principio, prohibidos en virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva.

Sobre la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva

29 A este respecto procede destacar que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tengan un carácter remunerativo implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición

establecida por el artículo 10 de la Directiva (véase la sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartados 41 y 42).

30 Procede también destacar que un derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límite en proporción al capital nominal suscrito, no puede, por su propia naturaleza, constituir un derecho con carácter remunerativo en el sentido de la Directiva. En efecto, aunque en algunos casos puede existir una conexión entre la complejidad de un servicio prestado y el volumen del capital suscrito, la cuantía de tal derecho no estará, por lo general, relacionada con los gastos en que incurre concretamente el órgano administrativo que ha prestado el servicio (véase, en ese sentido, la sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 31).

31 En el presente caso, aunque se perciba el derecho según un baremo decreciente, el importe del impuesto aumenta, no obstante, directamente en proporción al capital nominal suscrito. Además, dado que, por encima de 10 millones de ESC, el derecho se percibe al tipo no despreciable del 0,3 %, sin que se haya establecido ningún límite, los derechos pueden alcanzar un importe considerable.

32 En estas circunstancias, procede responder que no tiene un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva un derecho percibido por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar el aumento del capital social de una sociedad de capital, así como el cambio de la denominación social y del domicilio social de una sociedad de capital, como el constituido por los derechos controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.

Sobre el efecto directo del artículo 10 de la Directiva

33 Procede recordar que, 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 de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava y otros, C-236/92, Rec. p. I-483, apartado 8).

34 A este respecto, como ya señaló el Tribunal de Justicia, 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 (sentencia de 5 de marzo de 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, apartado 29).

35 En consecuencia, procede señalar que el artículo 10 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Costas

36 Los gastos efectuados por los Gobiernos portugués, belga, alemán, español, francés y austriaco, así como 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 Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 21 de enero de 1998, declara:

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 su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, en el marco de un sistema caracterizado por el hecho de que los Notarios son funcionarios del Estado y los derechos se abonan en parte al Estado para financiar tareas de éste, constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva.**

2) **Los derechos devengados por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar el aumento del capital social, así como el cambio de la denominación social y del domicilio social de una sociedad de capital,**

cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, están, en principio, prohibidos en virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva.

3) No tiene un carácter remunerativo, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, un derecho percibido por la autorización de un documento notarial en el se hace constar el aumento del capital social, así como el cambio de la denominación social y del domicilio social de una sociedad de capital, como el constituido por los derechos controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.

4) El artículo 10 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de septiembre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

P.J.G. Kapteyn