SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 21 de junio de 2001 *

En el asunto C-206/99,

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 Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

SONAE — Tecnologia de Informação SA

y

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 10 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 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 Segunda),

integrado por los Sres. V. Skouris, Presidente de Sala, R. Schintgen (Ponente) y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de SONAE — Tecnologia de Informação SA, por el Sr. C. Osório de Castro, advogado;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Â. Seiça Neves y R. Barreira, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Ortiz Vaamonde, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por las Sras. H. Michard y A.M. Alves Vieira, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de febrero de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 16 de abril de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de mayo siguiente, el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 10 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 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»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre SONAE — Tecnologia de Informação SA (en lo sucesivo, «SONAE») y la Direcção-Geral dos Registos e Notariado en relación con el pago de los derechos exigidos por la inscripción en el Registo Comercial (Registro Mercantil) de una escisión-fusión acompañada por un aumento del capital social de SONAE.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 Tal y como se deriva de su primer considerando, el objetivo de la Directiva 69/335 es promover la libre circulación de capitales, considerada fundamental para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

4 Con arreglo al sexto considerando de la Directiva 69/335, la persecución de dicho objetivo supone, por lo que respecta a los impuestos que gravan la concentración de capitales, la supresión de los impuestos indirectos en vigor hasta entonces en los Estados miembros y la aplicación en su lugar de un impuesto que se recaude una sola vez en el mercado común y sea igual en todos los Estados miembros.

5 En virtud del artículo 4 de la Directiva 69/335:

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

a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

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

[...]

3. A los efectos de la letra a) del apartado 1, no se considerará constitución la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y, en particular:

a) la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente;

b) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral, que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros;

c) el cambio del objeto social de una sociedad de capital;

d) la prórroga del plazo de duración de una sociedad de capital.»

6 El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335 establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones, distintas de las contempladas en el artículo 9 que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

La exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

[...]

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado [1], o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.»

7 La Directiva 69/335 prevé igualmente, de acuerdo con su último considerando, la supresión de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital. Estos impuestos, cuya recaudación se prohíbe, se enumeran en particular en el artículo 10 de la Directiva 69/335, en virtud 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, letra e), de la Directiva 69/335 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos [10] y 11, los Estados miembros podrán percibir:

[...]

e) derechos que tengan un carácter remunerativo.»

La normativa interna

9 El Código do Registo Comercial (Código del Registro Mercantil portugués), aprobado por el Decreto-Lei (Decreto-ley) nº 403/86, de 3 de diciembre de 1986, establece en su artículo 3, letra q), que ciertas operaciones societarias, como la fusión, la escisión, la transformación y la disolución de una sociedad, así como el aumento, la reducción o la reintegración del capital social de una sociedad de capital, deben ser objeto de inscripción en el Registro Mercantil.

10 El artículo 13 del Código del Registro Mercantil establece lo siguiente:

«1. Los hechos registrables pueden ser invocados entre las partes o sus herederos aunque no hayan sido registrados.

2. Se exceptúan los actos de constitución de sociedades y sus modificaciones, a los cuales se aplica lo dispuesto en el Código de las Sociedades Mercantiles.»

11 El artículo 14, apartado 1, del Código del Registro Mercantil dispone lo siguiente:

«Los hechos registrables sólo producen efectos frente a terceros a partir de la fecha en que se registren.»

12 En virtud del artículo 6 del Decreto-ley nº 403/86, de 3 de diciembre de 1986, los aranceles percibidos por la inscripción en el Registro Mercantil de las distintas operaciones societarias se pagan al Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Caja de Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia; en lo sucesivo, «Caja»), que soporta, entre otros, los gastos de instalación y funcionamiento del Registro Mercantil.

13 El importe de los aranceles que se devengan por la inscripción de dichas operaciones en el Registro Mercantil está fijado por la Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (Arancel del Registro Mercantil; en lo sucesivo, «Arancel»).

14 Con arreglo al artículo 1, apartados 1 y 2, del Arancel, en su versión resultante de la Portaria (Orden Ministerial) nº 883/89, de 13 de octubre de 1989 *(Diário da República* I, nº 236, de 13 de octubre de 1989), por esas inscripciones se devengan derechos de cuantía fija.

15 En virtud del apartado 3 del mismo artículo, si el valor determinado del acto objeto de inscripción es superior a 100.000 PTE, se añadirá a los importes fijos previstos en los apartados 1 y 2 de dicho artículo un importe variable, que se calcula sobre la base del valor total del acto y asciende, para cada tramo de 1.000 PTE o fracción, a 10 PTE hasta 200.000 PTE, a 5 PTE entre 200.000 y 1.000.000 PTE, a 4 PTE entre 1.000.000 PTE y 10.000.000 PTE y a 3 PTE por el importe que supere 10.000.000 PTE.

16 La Portaria (Orden Ministerial) nº 996/98, de 25 de noviembre de 1998 *(Diário da República* I, serie B, nº 273, de 25 de noviembre de 1998) introdujo unos límites máximos aplicables a los derechos devengados sobre la base del Arancel. En virtud del artículo 23, letra c), del Arancel, en su versión resultante de dicha Orden, los derechos que se devengan por la inscripción de una operación societaria como el aumento del capital social no pueden exceder de 15.000.000 PTE.

El litigio del procedimiento principal

17 El 30 de septiembre de 1997, SONAE otorgó una escritura pública de modificación de estatutos, escisión-fusión y aumento de capital. Con arreglo a los artículos 1, apartado 3, y 14 del Arancel, en su versión resultante de la Orden nº 883/89, los servicios del Registro Mercantil determinaron que los derechos de inscripción de dichas modificaciones ascendían a 7.662.000 PTE.

18 SONAE impugnó la liquidación ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, alegando que en realidad los derechos constituían un impuesto sobre el capital social y eran por tanto incompatibles con la Directiva 69/335.

19 Como tenía dudas sobre la interpretación de la Directiva 69/335 a los efectos de apreciar la conformidad con dicha Directiva del artículo 1, apartado 3, del Arancel, el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Considerando que, en determinados supuestos (por ejemplo, aumento de capital, fusión, escisión de sociedades) es obligatorio el otorgamiento de escritura pública, así como la inscripción en el Registro Mercantil y en el Registro Nacional de Personas Jurídicas;

Considerando que tales servicios los prestan servicios públicos que dependen del Estado portugués;

Considerando que, con posterioridad a haberse practicado la liquidación impugnada, el Estado portugués aprobó una Ley que establece un límite máximo para las cantidades que corresponde pagar por aquellos actos, límite que no se aplica con carácter retroactivo;

Considerando lo previsto en los artículos 10 y 12 de la Directiva 69/335/CEE;

1) Los aranceles que corresponde pagar por los referidos servicios, ¿pueden calcularse y recaudarse en función del valor del acto?

   a) ¿Puede tal valor ser ilimitado?

   b) ¿Podría calcularse tal valor de la forma discutida en el punto I si tuviera un límite máximo?

2) ¿Debe el Tribunal del Estado miembro, en cumplimiento de la Directiva [69/335], reducir el importe que corresponde pagar, aplicando el límite máximo fijado por una legislación nacional posterior a la realización del acto?

3) Los aranceles que corresponde pagar por los referidos servicios, ¿deben calcularse teniendo en cuenta los costes inherentes a la prestación del servicio?

4) ¿Son tales costes los originados por la realización del acto y por el mantenimiento de los servicios necesarios?

5) Para calcular la cantidad que corresponde pagar por la realización del acto, ¿cabe utilizar un criterio que se base en la ventaja económica que el usuario obtenga?»

Sobre las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta

20 Con carácter preliminar, es necesario poner de manifiesto que de los autos resulta que los derechos cuya liquidación ha sido impugnada ante el órgano remitente se calcularon únicamente sobre la base del aumento de capital inscrito en el Registro Mercantil y que por el registro de las operaciones de escisión y de fusión no se devengó ningún derecho de inscripción.

21 En estas circunstancias, debe entenderse que las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta, que han de ser analizadas conjuntamente, persiguen fundamentalmente saber si el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 debe ser interpretado en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, cuyo importe se calcula en función del valor del acto inscrito, como los derechos controvertidos en el procedimiento principal, tienen un carácter remunerativo, o si para tener tal carácter deben calcularse según otros criterios, como el coste del servicio prestado, los costes de funcionamiento del servicio que realiza la inscripción o las ventajas económicas o jurídicas obtenidas por la sociedad que solicitó el registro.

22 Con el fin de responder de forma útil a estas cuestiones, procede en primer lugar determinar si la percepción de unos derechos como los controvertidos en el procedimiento principal constituye un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335 o si, como afirma el Gobierno portugués, no está incluida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

23 A este respecto, es necesario señalar que, según la legislación portuguesa, las sociedades de capital tienen la obligación de solicitar la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de su capital social y de pagar por dicha inscripción derechos de registro, cuyo producto corresponde a la Caja. Ésta asume no sólo los gastos de instalación y de funcionamiento del Registro Mercantil, sino también los gastos de funcionamiento del Registro Nacional de Personas Jurídicas, el pago de la parte fija de la retribución de los notarios y de los otros funcionarios de la Administración de Justicia, así como, mediante autorización del Ministerio de Justicia, otros gastos en el ámbito jurisdiccional (véase la sentencia de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98, Rec. p. I-6427, apartado 20).

24 De lo anterior resulta que los derechos controvertidos en el procedimiento principal, devengados con arreglo a una norma jurídica aprobada por el Estado, se abonan al Estado por un particular para financiar funciones de ese Estado (véase la sentencia Modelo, antes citada, apartado 21).

25 Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 69/335, 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 dicha Directiva, los derechos de inscripción percibidos por el Estado por una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y abonados a dicho Estado para sufragar gastos públicos (véase la sentencia Modelo, antes citada, apartado 22).

26 De ello se deriva que los derechos como los controvertidos en el procedimiento principal, percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335.

27 Así las cosas, procede en segundo lugar determinar si tales derechos se incluyen en el ámbito de la prohibición que establece el artículo 10 de la Directiva 69/335 o si son derechos que tengan un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

28 Por lo que respecta, para empezar, al artículo 10 de la Directiva 69/335, procede recordar que, en virtud de su letra c), 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 su mantenimiento podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva 69/335 (sentencias de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23, y Modelo, antes citada, apartado 24).

29 Es además jurisprudencia reiterada que 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 (véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 23).

30 Dado que, en un sistema jurídico como aquel de que se trata en el procedimiento principal, el aumento del capital de una sociedad de capital debe obligatoriamente inscribirse en el Registro Mercantil, procede señalar que dicha inscripción constituye una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de la sociedad y que condiciona el ejercicio y el desarrollo de su actividad.

31 De lo anterior resulta que los derechos devengados por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, como los que son objeto del procedimiento principal, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335, están prohibidos, en principio, por el artículo 10, letra c), de dicha Directiva.

32 Por lo que respecta, a continuación, al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, procede destacar que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de dicha Directiva 69/335 y los derechos que tengan un carácter remunerativo cuya percepción se autoriza 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 69/335 (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).

33 Es necesario añadir que, si bien puede ser difícil determinar el coste de ciertas operaciones, como la inscripción de una sociedad, en cuyo caso debe admitirse la evaluación global de dicho coste, es necesario que tal evaluación se realice de manera razonable, tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes, el tiempo empleado por éstos y los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación (véase, en particular, la sentencia IGI, antes citada, apartado 27).

34 Además, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito no puede, por su propia naturaleza, constituir un derecho con carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335. En efecto, aunque en algunos casos puede existir una conexión entre la complejidad de una operación de inscripción 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 al realizar las formalidades de inscripción (sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 31, e IGI, antes citada, apartado 31).

35 De lo anterior resulta que, en la medida en que aumenten directamente y sin límites en proporción al valor del acto registrado, los derechos percibidos por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital de una sociedad de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, no constituyen derechos que tengan un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

36 Es necesario añadir que, aunque el hecho de que no exista límite máximo constituye sin duda un indicio de que un derecho calculado en función del valor del acto registrado no tiene un carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335, el hecho de que exista tal límite, que dicha Directiva, por cierto, no impone ni prohíbe, no otorga por sí solo un carácter remunerativo al derecho en cuestión.

37 En efecto, dado que, conforme a lo expuesto en los apartados 32 y 33 de la presente sentencia, el importe de un derecho percibido como contrapartida de una operación determinada debe siempre calcularse sobre la base del coste de dicha operación para tener un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), tanto si dicho coste puede evaluarse con precisión como si es precisa una evaluación global, un límite máximo que no puede considerarse razonable respecto a dicho coste no modifica el eventual carácter no remunerativo del derecho de que se trate.

38 Procede asimismo señalar que el hecho de calcular el importe del derecho sobre la base del coste del servicio prestado, que es la única forma de cálculo que admite el Tribunal de Justicia para que un derecho tenga un carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335, permite a un Estado miembro, tal como resulta del apartado 30 de la sentencia Fantask y otros, antes citada, asumir no sólo los costes, materiales y salariales, relacionados directamente con la realización de las operaciones de registro cuya contrapartida constituye el derecho controvertido, sino también la parte de los gastos generales del órgano administrativo competente que sean imputables a dichas operaciones.

39 De lo anterior resulta que, en la medida en que ni la ventaja económica ni la ventaja jurídica que se deriva de la inscripción en el Registro Mercantil de una operación realizada por una sociedad de capital constituyen costes relacionados con el servicio prestado, esas ventajas no pueden ser tenidas en cuenta para calcular el importe de un derecho que tenga un carácter remunerativo.

40 Es necesario subrayar además que, si bien el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 28 de la sentencia Fantask y otros, antes citada, que puede admitirse que un Estado miembro sólo perciba derechos por las operaciones de inscripción más importantes y que repercuta en ellos los costes de las operaciones menores que se realicen gratuitamente, del mismo apartado se deriva que el Tribunal se refería exclusivamente a la importancia relativa de los distintos tipos de operaciones que pueden realizarse y no a la importancia de las sociedades de capital a instancia de las cuales se realiza una operación determinada, en particular, su capital social o su capacidad económica.

41 De ello se deriva que, al contrario de lo que sostiene el Gobierno portugués, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no autoriza a un Estado miembro a introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio.

42 Esta conclusión es conforme además con la interpretación de la Directiva 69/335 que hace el Tribunal de Justicia en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, antes citada. En efecto, del apartado 44 de dicha sentencia resulta que, si bien los derechos que se perciben por la prestación de un servicio pueden variar según la forma jurídica de la sociedad, su importe no debe superar el coste del servicio de que se trate.

43 En virtud de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta que el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital social de una sociedad de capital, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito y no se calcula sobre la base del coste del servicio prestado, como los controvertidos en el procedimiento principal, no tienen un carácter remunerativo. El hecho de que exista un límite máximo que dichos derechos no pueden superar no les otorga, por sí solo, un carácter remunerativo si dicho límite no se establece de forma razonable respecto al coste del servicio cuya contrapartida constituyen los derechos. Además, un Estado miembro no puede, sin que los derechos de que se trate pierdan su carácter remunerativo, introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio.

Sobre la segunda cuestión

44 Por lo que respecta a la segunda cuestión, es necesario poner de manifiesto que ni siquiera en la hipótesis de que la Directiva 69/335 impusiera la aplicación

retroactiva de la Orden nº 996/98 podría el órgano remitente reducir el importe de los derechos controvertidos en el asunto principal, puesto que el límite máximo establecido a partir de entonces en el artículo 23, letra c), del Arancel, en su versión resultante de la Orden nº 996/98, es decir 15.000.000 PTE, es de todas formas superior al importe de los derechos que SONAE debe en este caso.

45 En consecuencia, cualquiera que fuese la respuesta a la segunda cuestión, sería manifiestamente irrelevante para la solución del litigio del procedimiento principal.

46 Según jurisprudencia reiterada, en tales circunstancias debe considerarse que la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia no versa sobre una interpretación del Derecho comunitario que responda a una necesidad objetiva para la decisión que el órgano jurisdiccional remitente deba adoptar (véase, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 1998, Zaninotto, C-375/96, Rec. p. I-6629, apartado 79).

47 Por tanto, no procede responder a la segunda cuestión.

Costas

48 Los gastos efectuados por los Gobiernos portugués y español, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante el 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 Segunda),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto mediante resolución de 16 de abril de 1999, declara:

El artículo 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, 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 inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital social de una sociedad de capital, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito y no se calcula sobre la base del coste del servicio prestado, como los controvertidos en el procedimiento principal, no tienen un carácter remunerativo.

El hecho de que exista un límite máximo que dichos derechos no pueden superar no les otorga, por sí solo, un carácter remunerativo si dicho límite no se establece de forma razonable respecto al coste del servicio cuya contrapartida constituyen los derechos.

Además, un Estado miembro no puede, sin que los derechos de que se trate pierdan su carácter remunerativo, introducir en el arancel de los derechos que se

perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio.

Skouris Schintgen Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 21 de junio de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Segunda

V. Skouris