CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 20 de mayo de 1999 *

I. Introducción

1. En el presente asunto el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), Secção do Contencioso Tributário, solicita al Tribunal de Justicia que interprete determinadas disposiciones 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 [1] (en lo sucesivo, «Directiva»).

2. El órgano jurisdiccional nacional solicita, en esencia, que se dilucide en qué medida los derechos devengados al Notario por la formalización, impuesta por la Ley y realizada mediante escritura pública, de actos relativos a la modificación de los estatutos o a un aumento de capital están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva y, en su caso, si los derechos notariales pueden, no obstante, considerarse autorizados en virtud de la excepción del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, según la cual los Estados miembros pueden percibir «derechos que tengan un carácter remunerativo».

II. El marco comunitario

3. La Directiva 69/335 tiene como objetivo promover la libre circulación de capitales para «crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior». [2] Este objetivo se alcanza mediante la armonización de los impuestos indirectos a los que están sujetas las aportaciones de capital a la sociedad, los impuestos de timbre sobre los títulos y otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos. Según el considerando octavo de la Directiva, «el mantenimiento de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos, corre el riesgo de poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la presente Directiva y que, en consecuencia, su supresión se impone».

4. Conforme al artículo 1 de la Directiva, «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 derecho de aportación».

* Lengua original: griego.

1 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

2 — Véase el primer considerando de la Directiva.

5. El artículo 4, el artículo 8, modificado por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, [3] y el artículo 9, enumeran, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, los actos sujetos al impuesto sobre las aportaciones de capital y determinados actos que los Estados miembros pueden eximir. [4]

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

7. Con arreglo al artículo 4, apartado 3, de la Directiva:

«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.»

8. El artículo 5 [5] prevé las modalidades de liquidación del impuesto que tiene lugar, a grandes rasgos, sobre la base del valor real o del importe nominal, según el caso, de los bienes aportados.

9. Además, inicialmente, el artículo 7 de la Directiva fijaba una horquilla de tipos dentro de la cual los Estados miembros podían determinar libremente los tipos aplicables en sus territorios y preveía la

3 — Directiva de 10 de junio de 1985 por la que se modifica la Directiva 69/335 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171).

4 — Los artículos 5 y 6 de la Directiva 69/335 se refieren a la base imponible.

5 — Modificado por la Directiva 74/533/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974 (DO L 303, p. 9; EE 09/01, p. 46).

aplicación, obligatoria o facultativa, de tipos reducidos en función de la naturaleza del acto.

10. Más concretamente, para las concentraciones de capitales como las contempladas más arriba, el artículo 7, apartado 1, letra a), de la Directiva preveía al principio que el tipo del impuesto sobre las aportaciones de capital debía situarse en una horquilla entre el 1 y el 2 %. Este tipo se redujo posteriormente al 1 % a partir del 1 de enero de 1976. [6]

11. Finalmente, el mismo artículo 7, modificado por el artículo 1, número 2, de la Directiva 85/303, prevé 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.

[...]

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

3. [...]»

12. El artículo 10 de la Directiva establece:

«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

6 — Artículo 1 de la Directiva 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 (DO L 103, p. 15; EE 09/01, p. 44).

fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

13. El artículo 12, apartado 1, de la Directiva enumera con carácter exhaustivo los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones de capital que, no obstante lo dispuesto en los artículos 10 y 11, pueden gravar a las sociedades de capital con motivo de las operaciones previstas en esos artículos. [7]

14. Más concretamente, el artículo 12 de la Directiva dispone en el apartado 1 que, no obstante lo dispuesto en los artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir derechos que tengan un carácter remunerativo.

III. Marco jurídico nacional

A. *La determinación de los derechos notariales*

15. De las observaciones presentadas por la demandante en el procedimiento principal y por la República Portuguesa se desprende que el Código do Notariado portugués, que se adoptó mediante Decreto-Ley nº 47619, de 31 de marzo de 1967, prevé que determinados actos deben ser objeto de escrituras públicas.

16. Conforme al artículo 89, letra e), del Código do Notariado, dichos actos incluyen «los actos de constitución, modificación, disolución y simple liquidación de sociedades mercantiles [...] así como los actos de modificación de los contratos de sociedad».

17. 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 redacción establecida en el Anexo del Decreto-Ley nº 397/83, de 2 de noviembre de 1983.

18. El artículo 1 del Arancel determina el valor de los documentos notariales. Conforme al artículo 1, apartado 2, letra e), del Arancel, el valor legal de los documentos notariales relativos a la modificación del contrato de sociedad corresponde a la totalidad del capital social. Además, con arreglo al artículo 1, apartado 2, letra f), en caso de que el documento notarial se refiera a un aumento de capital, el valor legal de dicho documento corresponde al importe de dicho aumento. Finalmente, según el artículo 1, apartado 2, letra g), el valor de los documentos relativos a un aumento de capital acompañado de otras modificaciones diferentes del contrato de sociedad corresponde al importe de dicho

7 — Véanse, a este respecto, las sentencias de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros (C-2/94, Rec. p. I-2827), apartado 21, y de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Rec. p. 409), apartado 9.

aumento o al importe del capital social resultante de dicha modificación. Entre estos dos métodos de cálculo, se elige el que permite obtener los derechos más elevados.

19. Más concretamente, el artículo 4 del Arancel prevé que los derechos notariales dependen de la naturaleza del documento notarial, mientras que el artículo 5 prevé que dichos derechos están en función de un porcentaje del valor legal del documento notarial. Dichos artículos se aplican cumulativamente.

20. Más detalladamente, conforme al artículo 5 del Arancel, si el acto objeto de la escritura pública tiene un valor determinado, los derechos comprenden, por una parte, un importe fijo y, por otra parte, un importe variable establecido en el Arancel según un tipo progresivo. En especial, este artículo prevé que si el acto objeto de una escritura pública tiene un valor determinado se añada a los derechos (fijos), previstos en el artículo precedente, sobre el valor total, para cada tramo de 1.000 PTE o fracción: a) hasta 200.000 PTE: 10 PTE; b) de 200.000 PTE a 1.000.000 de PTE: 5 PTE; c) de 1.000.000 a 10.000.000 de PTE: 4 PTE, d) a partir de 10.000.000 de PTE: 3 PTE.

21. En virtud del artículo 27, los derechos previstos en el artículo 5 se reducen a la mitad, entre otros, [letra c)], para las escrituras de prórroga o de continuación de la sociedad, o de modificación parcial del contrato de sociedad.

B. *El estatuto de los Notarios en Derecho portugués*

22. En respuesta a una cuestión escrita del Tribunal de Justicia, el Gobierno portugués analizó el estatuto de los Notarios en Derecho portugués.

23. Los Notarios portugueses ejercen sus funciones en el marco de una relación de servicio público y son funcionarios del Estado con los mismos derechos y obligaciones que los demás funcionarios. [8] No obstante, responden personalmente de su actividad y pueden estar obligados a indemnizar a las personas perjudicadas por ella.

24. La retribución del Notario comprende un elemento fijo y un elemento variable. El elemento fijo se determina conforme a los criterios aplicables a todos los funcionarios. El elemento variable está constituido por

8 — Conforme al artículo 4 del Decreto nº 55/80, de 8 de octubre de 1980, que constituye el Reglamento de los servicios del Registro y de las Notarías, los Notarios están incluidos en el organigrama del Ministerio de Justicia bajo el control del Director General de los Registros y Notariado.

una participación en los derechos percibidos por su actividad. Concretamente, el Notario elabora cada mes una lista sumaria de los derechos percibidos y del total así determinado se restan las cantidades debidas al Notario y a los otros empleados de su Notaría.

25. Las cantidades abonadas al Notario y a sus empleados se determinan mediante la aplicación de un porcentaje de los derechos mensuales globales.

26. El saldo, es decir, la diferencia entre los ingresos percibidos en concepto de derechos y las cantidades que reciben los Notarios y sus empleados, se abona a un organismo denominado «Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça» (Caja de los Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia). Con dichos ingresos, ese organismo asume los siguientes gastos: a) la retribución de los Notarios y otros empleados, b) todos los gastos relativos a la formación profesional de los Notarios, c) la adquisición del mobiliario y d) la adquisición de un inmueble para la instalación del Notario, los trabajos y el pago de los alquileres.

27. Con otras palabras, los derechos percibidos están afectados, en principio, al pago de la retribución de los Notarios y de sus empleados así como a la cobertura de sus gastos de instalación y mantenimiento.

C. *Existencia de otros gravámenes en caso de aumento del capital social en el Derecho portugués*

28. En respuesta a una cuestión escrita del Tribunal de Justicia, el Gobierno portugués indicó que, en Derecho portugués, aún existen otros gravámenes en caso de aumento del capital social. En efecto, dichos aumentos de capital son objeto de una inscripción en el Registro Mercantil, que da lugar al pago de un derecho de 3.000 PTE, al cual hay que añadir, conforme al artículo 3, número 3, de la Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (Arancel de derechos del Registro Mercantil), cuando el valor del aumento del capital es superior a 100.000 PTE, los siguientes derechos para cada tramo de 1.000 PTE o fracción: a) hasta 200.000 PTE: 10 PTE, b) de 200.000 a 1.000.000 de PTE: 5 PTE, c) de 1.000.000 a 10.000.000 de PTE: 4 PTE, d) a partir de 10.000.000 de PTE: 3 PTE.

29. El aumento del capital social da además lugar al pago de un derecho igual al 0,5 % del valor del aumento, cantidad que debe abonarse al organismo público denominado «Registo Nacional das Pessoas Colectivas» (Registro Nacional de Personas Jurídicas).

30. Los derechos en concepto de inscripción en el Registro Mercantil y en el Registro de Personas Jurídicas constituyen

un ingreso para la Caja de los Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia.

IV. Los hechos

31. La sociedad portuguesa Modelo SPGS SA (en lo sucesivo, «Modelo») decidió aumentar su capital social de 7.240.000.000 de PTE a 14.000.000.000 de PTE y cambiar su denominación social y su domicilio social.

32. El 31 de diciembre de 1992, solicitó al Sexto Cartorio Notarial (Notaría) de Oporto que autorizara el documento notarial a estos efectos. El Sexto Cartorio Notarial requirió el pago de derechos notariales en este concepto por importe de 21.006.000 PTE. Concretamente, los derechos liquidados se fijaron sobre la base del nuevo capital social resultante del aumento de capital con arreglo al artículo 1, apartado 2, letra g), del Arancel.

33. Modelo impugnó la minuta de derechos ante el Tribunal Tributário de Primeira Instancia do Porto, pero se desestimó su recurso por infundado.

34. A continuación presentó ante el Supremo Tribunal Administrativo una demanda de revocación de la sentencia con la consiguiente anulación de la minuta y devolución de la cantidad abonada más los intereses legales. Alegó que los derechos constituyen en realidad impuestos cuyo importe no debería fijar el Gobierno, sino el Parlamento, que el importe exigido es desproporcionado con relación a los servicios prestados y que la percepción de los derechos es contraria a las disposiciones de la Directiva.

V. Las cuestiones prejudiciales

35. Para pronunciarse sobre el litigio pendiente, el Supremo Tribunal Administrativo presentó ante el Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«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?»

VI. Sobre la admisibilidad

36. Antes de examinar el fondo del asunto, me parece necesario efectuar algunas observaciones sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales.

37. Pienso que se desprende claramente de la exposición de los hechos en la resolución de remisión que el órgano jurisdiccional nacional no describió suficientemente los marcos fáctico y jurídico nacionales en los que se inscriben las cuestiones planteadas y tampoco ha precisado los elementos de hecho sobre los que se basan dichas cuestiones. [9]

38. En concreto, el órgano jurisdiccional remitente se limita a reproducir las alegaciones de Modelo sin explicar suficientemente el hecho generador de los derechos notariales, el estatuto de los Notarios en Portugal, el modo en que el Sexto Cartorio Notarial de Oporto calculó específicamente los derechos y la naturaleza de la modificación de los estatutos de Modelo. No precisa tampoco si existen otros impuestos que gravan el acto del aumento de capital controvertido.

39. En el presente asunto, el hecho generador y los métodos de cálculo de los derechos notariales son elementos indispensables para que el Tribunal de Justicia pueda determinar si dichos derechos están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva. En caso de respuesta afirmativa, el importe de este aumento de

9 — La Comisión señaló los defectos de la resolución de remisión sobre la exposición de los elementos del marco jurídico nacional relativo a los impuestos que gravan las concentraciones de capitales de sociedades de capital; estima, no obstante, que, a pesar del carácter sucinto de la resolución de remisión, la admisibilidad no plantea ningún problema.

capital es un elemento necesario para determinar el tipo del impuesto sobre las aportaciones de capital y, en consecuencia, para establecer si dicho tipo es o no contrario al artículo 7, apartado 2, de la Directiva, modificada por la Directiva 85/303.

40. Como ha destacado el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, la necesidad de dar una interpretación del Derecho comunitario que sea útil para el Juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en que se basan tales cuestiones. [10]

41. El Tribunal de Justicia ha declarado que, «además, es indispensable que el Juez nacional dé un mínimo de explicaciones sobre las razones de la elección de las disposiciones comunitarias cuya interpretación solicita y sobre la relación que establece entre estas disposiciones y la legislación nacional aplicable al litigio». [11] Proporcionar los elementos de información en las resoluciones de remisión es necesario, no sólo «para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles», sino también para que [12] los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, [13] dado que, conforme a este artículo, a las partes interesadas sólo se les notifican las resoluciones de remisión de los órganos jurisdiccionales nacionales. [14]

42. El Tribunal de Justicia tiene, evidentemente, la posibilidad de investigar los elementos necesarios que le permitirán responder a las cuestiones planteadas, tanto en la resolución de remisión como en el expediente que le envió el órgano jurisdiccional nacional. Dichos elementos pueden completarse mediante las respuestas a las cuestiones que el Tribunal de Justicia plantee a las partes en el procedimiento principal, ya sea por escrito, ya sea en la vista.

43. En efecto, el artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) tiene por objeto crear una forma de colaboración judicial y de diálogo entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales. En consecuencia, pienso que el Tribunal de Justicia puede dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, aunque la resolución de remisión no haya aportado todas las informaciones necesarias.

10 — Véanse las sentencias de 26 de enero de 1993, Telemarsicabruzzo y otros (asuntos acumulados C-320/90, C-321/90 y C-322/90, Rec. p. I-393), apartado 6; de 3 de marzo de 1994, Vaneetveld (C-316/93, Rec. p. I-763), apartado 13, y de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartado 26. Véanse también los autos de 19 de marzo de 1993, Banchero (C-157/92, Rec. p. I-1085), apartado 4; de 26 de abril de 1993, Monin Automobiles (C-386/92, Rec. p. I-2049), apartado 6; de 19 de julio de 1996, Modesti (C-191/96, Rec. p. I-3937), apartado 4; de 19 de julio de 1996, Lahlou (C-196/96, Rec. p. I-3945), apartado 4; de 13 de marzo de 1996, Banco de Fomento e Exterior (C-326/95, Rec. p. I-1385), apartado 6; de 7 de abril de 1995, Grau Gomis y otros (C-167/94, Rec. p. I-1023), apartado 8, y de 23 de marzo de 1995, Saddik (C-458/93, Rec. p. I-511), apartado 12.

11 — Véase el auto Grau Gomis y otros, citado en la nota 10 (apartado 9).

12 — Con relación a los elementos de información en cuestión.

13 — Véanse, a título indicativo, los autos Modesti (apartado 5), Lahlou (apartado 5), Grau Gomis y otros (apartado 10), citados en la nota 10.

14 — Véase la sentencia de 1 de abril de 1982, Holdijk y otros (asuntos acumulados 141/81, 142/81 y 143/81, Rec. p. 1299), apartado 6, y los autos Modesti (apartado 5) y Banco de Fomento e Exterior (apartado 7), citados en la nota 10.

44. Dicho de otro modo, si los autos remitidos por el Juez *a quo* y las observaciones escritas presentadas por las partes en el litigio principal «han proporcionado al Tribunal de Justicia suficiente información para poder interpretar las normas de Derecho comunitario en relación con la situación objeto del litigio principal», [15] el Tribunal de Justicia puede dar una respuesta útil para el órgano jurisdiccional remitente.

45. Además, esta exigencia es menos imperativa cuando las cuestiones se refieren a aspectos técnicos precisos y permiten al Tribunal de Justicia dar una respuesta eficaz, aunque el Juez nacional no haya expuesto de forma exhaustiva la situación jurídica y fáctica. [16]

46. Pienso que, en el presente asunto, los hechos y el marco jurídico nacional, como se desprenden de las observaciones escritas presentadas y de las respuestas escritas dadas por el Gobierno portugués a las preguntas realizadas por el Tribunal de Justicia, son suficientemente claras y el Tribunal de Justicia puede, por tanto, dar una respuesta útil a las cuestiones que se le han planteado.

47. En consecuencia, pienso que las cuestiones planteadas con carácter prejudicial por el Supremo Tribunal Administrativo son admisibles y voy a examinarlas.

15 — Véanse las sentencias Vaneetveld, citada en la nota 10 (apartado 14), y Telemarsicabruzzo y otros, citada en la nota 10 (apartado 9). Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó la sentencia Vaneetveld (apartados 6 y 9).

16 — Véanse la sentencia Vaneetveld (apartado 13) y el auto Banco de Fomento e Exterior (apartado 8), citados en la nota 10.

VII. Sobre el fondo

48. Por razones de estructura de la exposición, examinaré en primer lugar la segunda cuestión. En efecto, será necesario examinar en principio si los derechos notariales liquidados conforme al Derecho nacional están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva y si están prohibidos por la disposición del artículo 10.

49. Concretamente, mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si la prohibición establecida en el artículo 10 de la Directiva engloba los actos previstos en el artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva, de forma que estaría prohibida la percepción no sólo del impuesto sobre las aportaciones de capital, sino también de cualquier otro impuesto, cualquiera que sea su forma.

50. Procede recordar que el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a la liquidación de un determinado importe en concepto de derechos notariales cuando Modelo *aumentó* su capital social y *cambió* su *denominación social* y su *domicilio social.*

51. Por tanto, pienso que debe examinarse la cuestión de la naturaleza jurídica de los derechos notariales, es decir, en qué medida la percepción de tales derechos en razón del aumento de capital o del cambio de la denominación social o del domicilio social de una sociedad de capital está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 4 y, por tanto, también en el de la prohibición del artículo 10 de la Directiva.

52. Deberá analizarse en un primer momento el estatuto de los Notarios en los Estados miembros, después el contenido jurídico del concepto de impuesto, a continuación el régimen establecido en la Directiva y, finalmente, en qué medida los derechos notariales pueden constituir impuestos o tasas comprendidas en la prohibición del artículo 10 de la Directiva.

a) *Examen comparado de la institución del Notariado*

53. Aunque la institución del Notariado esté reconocida en los ordenamientos jurídicos de la mayor parte de los Estados miembros, su régimen jurídico no es el mismo en todos ellos. Se podrían distinguir tres grupos. a) En algunos ordenamientos jurídicos se considera que los Notarios ejercen una profesión liberal y realizan su actividad de forma independiente, [17] aunque tengan la categoría de funcionario o de «oficial público». b) En el Derecho portugués, al que me he referido más arriba, el Notario es un funcionario que tiene los derechos y obligaciones vinculados a esta categoría y se encuentra subordinado jerárquicamente al Ministerio de Justicia. c) Finalmente, en otros ordenamientos jurídicos, [18] la institución del Notariado no existe de forma concreta [19] o es casi desconocida. [20]

54. Por los actos que deben celebrarse obligatoriamente ante Notario o que éste autentica, existe en los ordenamientos jurídicos de casi todos los Estados miembros [21] un Arancel de derechos notariales, establecido por Ley, Decreto, Orden Ministerial o mediante decisión de una asociación/organización profesional. [22]

17 — Es el caso de los Derechos alemán, austriaco, belga, español, francés, griego, italiano, luxemburgués y neerlandés.

18 — Los del Reino Unido, Dinamarca, Suecia y Finlandia.

19 — En el Reino Unido ni el Der inglés ni el Derecho escocés conocen la profesión de . .ario como existe en los dos grupos anteriores. Las funciones del Notario se ejercen por los solicitors o por las public notaries. Ninguna de esas categorías está vinculada al poder público y ambas se consideran profesiones liberales.

20 — Éste es el caso de los países escandinavos. Concretamente, en Dinamarca la institución del Notariado no existe y los órganos jurisdiccionales realizan los actos que podrían calificarse de actos «notariales». En Finlandia, los Notarios son empleados de la Administración y su principal función consiste en autenticar determinados actos. En Suecia se conoce la profesión de notarius publicus, que se considera una profesión liberal. Aparte de ser nombrados por el Gobierno Civil, los notarii publici, cuyas funciones son limitadas, no tienen ninguna relación con la Administración Pública.

21 — Es el caso de los Derechos francés, alemán, austriaco, belga, danés, español, finlandés, griego, italiano, luxemburgués, neerlandés, portugués y del Reino Unido.

22 — Solamente en el Derecho sueco no existen derechos fijos, el notarius publicus establece él mismo sus derechos.

55. En los ordenamientos jurídicos examinados más arriba, los derechos notariales son percibidos por los Notarios o, si la profesión de Notario no está reconocida como tal, por las personas o las autoridades que cumplen las funciones notariales.

56. En el Derecho danés y en el Derecho finlandés, los derechos percibidos se transfieren al Estado. En Portugal, a un organismo de carácter público, a saber, la Caja de los Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia. En los demás ordenamientos jurídicos, los derechos percibidos pertenecen, tras la deducción de los derechos de registro y de timbre, al Notario. Si se hace abstracción del Derecho danés y del Derecho finlandés, donde no existe la profesión de Notario, el Derecho portugués prevé, como ya se analizó, el abono de una parte de los derechos percibidos por el Notario.

b) *Concepto de impuesto*

57. La doctrina admite que el «impuesto» [23] es «un pago, obligatorio y sin contrapartida específica, del particular al Estado, para el cumplimiento de las funciones del Estado». [24] Este concepto se divide en varios elementos: a) pago del particular al Estado, b) naturaleza obligatoria de dicho pago, dado que el impuesto no tiene carácter voluntario, c) falta de contrapartida específica y, finalmente, d) el impuesto tiene como objeto permitir el cumplimiento de las funciones del Estado, es decir, las funciones que corresponden al Estado, [25] y la gestión de los diferentes servicios públicos constituye manifiestamente una función de este tipo.

58. A cambio del pago del impuesto, el Estado no proporciona ninguna contrapartida específica al contribuyente. Si existe una contrapartida, se trata de una tasa. La tasa se abona a cambio de servicios específicos, garantizados por el Estado, y tiende, en general, a cubrir gastos específicos realizados por el Estado para asegurar dichos servicios específicos.

c) *El sistema establecido en la Directiva*

59. En primer lugar se impone una precisión. Corresponde al Tribunal de Justicia, con independencia de toda calificación nacional, declarar en qué medida un impuesto determinado, percibido por un Estado miembro en caso de concentración de capitales, constituye un impuesto en el

23 — La doctrina admite que el concepto de impuesto comprende tres elementos esenciales, a saber: a) un elemento jurídico, b) un elemento económico (el impacto del impuesto sobre la economía nacional por los efectos que puede tener sobre las economías públicas) y c) un elemento social (el impacto del impuesto sobre la composición de los diferentes grupos sociales); véase Stasinopoulou, M.: «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου» (Curso de finanzas públicas), Atenas, 3ª ed., 1966, número 60. Por lo que se refiere a los distintos aspectos del concepto de impuesto (políticos, económicos y jurídicos), véase también Trotabas, L. y Cotteret, J. M.: *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8ª ed., 1997, números 2 y ss.

24 — Véase, con carácter indicativo, M. Stasinopoulou, *op. cit.* p. 256. Se trata, por tanto, de una prerrogativa pública del Estado sobre el sujeto pasivo para satisfacer las necesidades generales.

25 — Esto depende tanto de factores políticos como de factores económicos y sociales, variables según las épocas y los Estados.

sentido de la Directiva. Pienso, por tanto, que no se deben intentar explicar los conceptos de Derecho comunitario, como el de «impuesto sobre las aportaciones de capital» sobre la base de distinciones conceptuales y construcciones teóricas del Derecho interno. Lo que se impone es el principio de primacía del Derecho comunitario sobre los Derechos nacionales. En caso contrario, se podría, basándose en distinciones y, por tanto, en normativas del Derecho nacional, determinar el ámbito de aplicación de normas de Derecho comunitario, mientras que el legislador comunitario no lo ha querido así.

60. El Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de un impuesto nacional determinado como directo o indirecto no puede tener importancia decisiva. Además, en la sentencia Bautiaa y Société française maritime, [26] el Tribunal de Justicia declaró que «la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional». También declaró que «la expresión "derechos que tengan un carácter remunerativo" forma parte de una disposición de Derecho comunitario que para determinar su sentido y alcance no se remite al Derecho de los Estados miembros. Además, se pondrían en peligro los fines de la Directiva si los Estados miembros tuvieran la facultad absoluta de mantener tributos con las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital calificándolos de derechos con carácter remunerativo. De ello se infiere que la interpretación de la referida expresión, en su significado general, no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro». [27] Dichos conceptos son autónomos respecto a los utilizados en el Derecho nacional. Esto quiere decir que tienen su contenido propio, el cual no puede definirse con relación a análisis, distinciones y construcciones teóricas del Derecho interno de los quince Estados miembros en la actualidad.

61. Entre los impuestos indirectos del Estado figura también el impuesto que grava las aportaciones de capital a las sociedades de capital, establecido en la Directiva. [28]

62. El artículo 1 de la Directiva establece un Derecho armonizado sobre «las aportaciones de capital a las sociedades». Como ha declarado el Tribunal de Justicia, [29] «la Directiva tiene como objetivo, en particular, armonizar en la Comunidad los ele-

26 — Sentencia de 13 de febrero de 1996 (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 39. Véase también la sentencia de 27 de octubre de 1998, Nonwoven (C-4/97, Rec. p. I-6469), apartado 19.

27 — Véanse las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 26, y de 15 de julio de 1982, Felicitas Rickmers-Linie (270/81, Rec. p. 2771), apartado 14.

28 — El impuesto directo está basado directamente en la capacidad contributiva del contribuyente (en razón de sus ingresos, patrimonio, etc.), mientras que el impuesto indirecto se percibe con ocasión de determinados hechos que revelan la capacidad contributiva, tales como el consumo y el intercambio de bienes; véase, con carácter indicativo, M. Stasinopoulou, *op. cit.* p. 265 y ss.

29 — Sentencia de 5 de marzo de 1998, Solred (C-347/96, Rec. p. I-937), apartado 3. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está comprendida como tal en el ámbito de competencias de la Comunidad; véase, con carácter indicativo, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21. Véase también la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen (C-287/94, Rec. p. I-4581), apartados 20 y 21, que se refiere al impuesto sobre la renta que, como impuesto directo, no está incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva.

mentos que intervienen en la liquidación y en la recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital, en el marco de la supresión de los obstáculos fiscales que se oponen a la libre circulación de capitales». [30]

63. Según el segundo considerando, «los impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados miembros que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto al que están sometidas las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminados por la vía de la armonización».

64. El sexto considerando de la Directiva dice que «la idea de un mercado común que tenga las características de un mercado interior supone que la aplicación a los capitales, concentrados en el ámbito de una sociedad, del impuesto sobre la concentración de capitales sólo pueda producirse una vez en el seno del mercado común y que esta imposición, con el fin de no perturbar la circulación de capitales, debiera ser igual en todos los Estados miembros».

65. Las operaciones que deben someterse al impuesto sobre las aportaciones de capital, enumeradas en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva, son todas las operaciones de transferencia de capitales o de bienes a las sociedades de capital en el interior del Estado miembro que establece el impuesto, ya sea por la constitución de una sociedad de capital [letras a) y b)], ya sea por el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes [letra c)], etc. [31]

66. El hecho de que la transferencia de capitales o de bienes constituya la característica principal de las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones de capital se confirma en el artículo 4, apartado 3. [32] Para evitar la doble imposición, dicha disposición excluye del concepto de «constitución» determinadas operaciones que, aunque son importantes para la existencia jurídica de la sociedad de capital, no implican transferencia de capitales.

67. Además, la prohibición de otros impuestos, prevista en los artículos 10 y 11, deriva directamente del doble objetivo de la Directiva, a saber, la armonización de los impuestos que gravan las concentraciones de capitales y la supresión del impuesto de timbre sobre los títulos. Esto es evidente en el caso de las prohibiciones que figuran en el artículo 10, letras a) (operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones

30 — Véase también 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), apartado 19.

31 — Sea por el aumento mediante la aportación de derechos de la misma naturaleza que los de los socios [letra d)], o por el traslado de la sede de la dirección o del domicilio social de una sociedad de un tercer país, o, en determinadas condiciones, de un Estado miembro a otro Estado miembro [letras e), f) y g)].

32 — Asimismo, las operaciones enumeradas en el artículo 4, apartado 2, que los Estados miembros pueden sujetar al impuesto sobre las aportaciones de capital, suponen todas un aumento efectivo del capital o de los bienes de la sociedad.

de capital armonizado, previsto en el artículo 4 de la Directiva) y b) (impuesto que grava las aportaciones, préstamos o prestaciones en el marco de dichas operaciones). [33] Se trata de impuestos [34] que la Directiva pretendía armonizar o suprimir.

68. Aunque los impuestos previstos en el artículo 10, letra c), no gravan las aportaciones de capital o las transferencias de títulos como tales, su prohibición no es menos esencial para la realización del objetivo de la Directiva. Tales impuestos se recaudan por las formalidades vinculadas a la forma jurídica de la sociedad, es decir, en razón del medio utilizado para concentrar los capitales. Están comprendidas, en consecuencia, en una categoría análoga a la de los otros impuestos prohibidos. Las normas que armonizan las legislaciones fiscales en ese ámbito estarían incompletas si faltara tal prohibición, porque la existencia de tales impuestos se opondría a los objetivos de la Directiva del mismo modo que el mantenimiento en vigor de otros impuestos sobre las aportaciones de capital o las transferencias de títulos. [35]

69. En la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, [36] el Tribunal de Justicia destacó que los impuestos indirectos que presentan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 10 de la Directiva. También dedujo de ello (apartado 30) que «las tasas y derechos diversos devengados por la inscripción de una sociedad de capital están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones antes citadas y están, en principio, prohibidas, sin perjuicio de las excepciones del artículo 12». El Tribunal de Justicia, desestimando una alegación relativa a este tema de numerosos Gobiernos que habían presentado observaciones escritas, declaró que «no existe ninguna razón relativa al tenor de la disposición o a sus objetivos que permita excluir de pleno Derecho la aplicación del artículo 10 en los casos en que la recaudación del impuesto contribuya a financiar el servicio encargado de la llevanza del Registro en que se inscriben las sociedades. Antes bien al contrario, la interpretación propuesta por los mencionados Gobiernos contradice los objetivos de la Directiva, en la medida en que permitiría que los Estados miembros exigieran a las sociedades de capital un impuesto, distinto del impuesto sobre las aportaciones de capital, que gravara la cumplimentación de alguna de las formalidades esenciales para su constitución y cuyo importe no estuviera, por lo demás, limitado por las disposiciones del Derecho comunitario». [37]

33 — Esto también es evidente en el caso del artículo 11 (impuestos que gravan la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables).

34 — Impuestos que gravan las concentraciones de capitales o las transferencias de títulos.

35 — Esto es lo que ha subrayado el Abogado General Sr. Jacobs en el punto 44 de sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia Denkavit Internationaal y otros (citada en la nota 7); el Tribunal de Justicia siguió esta opinión en su sentencia (apartado 23). Véanse también las sentencias Fantask y otros, citada en la nota 27 (apartado 21), y Solred, citada en la nota 29 (apartado 21).

36 — Sentencia citada en la nota 30 (apartado 29).

37 — El objetivo de la salvaguarda del efecto útil de las disposiciones de la Directiva condujo al Tribunal de Justicia a establecer, en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, que «el hecho de que el impuesto se devengue, no solamente por la inscripción de la sociedad, sino también cada año ulterior no puede, por sí mismo, excluir dicho impuesto de la prohibición establecida en el artículo 10. Como subrayan la Comisión y las empresas partes en el litigio principal, cualquier interpretación contraria privaría de eficacia a lo dispuesto en el artículo 10, ya que permitiría que los Estados miembros hicieran recaer sobre las sociedades de capital el peso de una carga fiscal anual cuyo hecho generador es únicamente el mantenimiento de la inscripción de la sociedad».

d) *Los derechos notariales como impuesto sobre las aportaciones de capital*

70. Después de haber realizado estas precisiones y con el objeto de calificar los derechos notariales, como están regulados por el Derecho portugués, con relación a la Directiva, procede analizar sus características objetivas.

71. Pienso que, si se tienen en cuenta dichas características, no procede considerar los derechos percibidos con arreglo al Derecho portugués en caso de aumento del capital social, del cambio de la denominación social o del domicilio social de una sociedad de capital como impuesto indirecto que grava las concentraciones de capitales en el sentido de la Directiva. He llegado a esta conclusión a partir del análisis de dichas características objetivas, es decir, de un conjunto de indicios/criterios que ayudan a calificar la liquidación de los derechos notariales con relación a la Directiva. Por tanto, es importante que examinemos en qué medida dichos derechos presentan las características de un impuesto, como se desprenden del análisis de las disposiciones aplicables del Derecho comunitario.

72. Aunque, en mi opinión, parezca que los derechos notariales presentan determinados elementos de un impuesto, esto no es suficiente para que se consideren un impuesto.

73. En primer lugar, compruebo que los derechos notariales se perciben sobre la base de una norma de Derecho adoptada por la República Portuguesa.[38] Pues bien, dicho elemento, por sí solo, no es suficiente para que se califiquen de impuesto.

74. En segundo lugar, el hecho generador de los derechos notariales controvertidos es, en esencia, la prestación de servicios por el Notario a su cliente[39] por la autorización de un documento en el que se hace constar la operación de aumento del capital, del cambio de la denominación social y del domicilio social de la sociedad de capital, y no por la propia operación. Con otras palabras, el hecho generador de los derechos no se identifica con el del impuesto sobre las aportaciones de capital cuya percepción está permitida por la Directiva (en caso de aumento de capital).

75. En tercer lugar, la base de cálculo de la liquidación de los derechos notariales es el capital social resultante del aumento. Obviamente, el hecho de que los derechos notariales percibidos tengan en cuenta el importe del capital inscrito en el documento no es suficiente para que el impuesto controvertido esté comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva. Puede entrar en dicho ámbito de aplicación si resulta también de otros datos que los derechos notariales controvertidos en el

38 — Se trata del artículo 5 de la Tabela de Emolumentos do Notariado en la versión del Decreto-Ley nº 397/83.

39 — Conforme afirmó el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, en Derecho portugués, el Notario actúa tanto en interés del receptor de los servicios (aunque también de los trabajadores y los acreedores) como en interés general. Más precisamente, verifica que lo que declaran los comparecientes no adolece de vicios graves, los informa del contenido de sus actos y, de una forma más general, controla la legalidad de las operaciones para las que autoriza un acto con arreglo a la Ley.

presente asunto constituyen, con independencia de su denominación formal, un impuesto que grave las concentraciones de capitales.

76. Con otras palabras, el hecho generador específico del impuesto, en el presente asunto, de los derechos notariales, a saber, la prestación de servicios por el Notario, no tiene la misma naturaleza que el hecho que lleva a percibir el impuesto sobre las aportaciones de capital previsto en la Directiva [artículo 4, apartado 1, letra c): aumento del capital social], [40] aunque la base imponible corresponda (o pueda corresponder) a la prevista por la Directiva. [41]

77. En cuarto lugar, dado que el Notario autoriza un documento público, los derechos liquidados tienen un carácter obligatorio, puesto que no tienen un carácter voluntario. [42] Pues bien, dicho elemento tampoco es por sí solo importante para que los derechos notariales se califiquen de impuesto.

78. En quinto lugar, procede destacar que los «derechos» controvertidos constituyen un pago de un particular al Estado, dado que, en Derecho portugués, el Notario es un funcionario, retribuido por el Estado, sometido a la jerarquía del Ministerio de Justicia y que tiene los mismos derechos y obligaciones que los demás funcionarios.

79. No obstante, en sexto lugar, y sobre todo, los derechos notariales percibidos no están destinados a cumplir funciones del Estado, es decir, funciones que corresponden al Estado, entre las que se encuentran claramente el funcionamiento de los diferentes servicios públicos.

80. En el presente caso, pienso que, aunque el Notario portugués perciba derechos fijos, la filosofía de la profesión liberal se manifiesta en el hecho de que también recibe un porcentaje de los derechos en función del nivel de las cantidades recibidas; esta circunstancia prueba el carácter lucrativo de esta profesión, que la diferencia de la de un funcionario propiamente dicho. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar en qué medida el Notario puede intentar aumentar los porcentajes que recibe buscando nuevos clientes, lo que mostraría aún más claramente, en su caso, que la institución del Notario, como existe en Derecho portugués, no se diferencia fundamentalmente de instituciones similares de otros Estados miembros en los que los Notarios ejercen una profesión liberal.

40 — Por lo que se refiere al cambio de la denominación social y del domicilio social de la sociedad de capital, están comprendidos en el artículo 4, apartado 3, que no están considerados como constitución y no están sujetos, por tanto, al impuesto sobre las aportaciones de capital.

41 — Esto sucede, conforme al artículo 1, apartado 2, letra f), de la Tabela de Emolumentos do Notariado, en el caso de un aumento de capital, donde el valor legal corresponde al importe de este aumento, mientras que [letra g)], cuando existen otras modificaciones en el contrato de sociedad, se calculan los derechos teniendo en cuenta el capital que resulta del aumento.

42 — Procede recordar, en el presente caso, que la legislación nacional controvertida prevé que la intervención del Notario y la autorización de un documento público son obligatorios. Más concretamente, el Código do Notariado portugués, establecido mediante el Decreto-Ley nº 47619, prevé que, para ciertas operaciones es necesario un documento notarial. Según el artículo 89, letra e), de dicho Código, dichas operaciones incluyen, entre otras, la constitución y la modificación de las sociedades mercantiles, así como las operaciones de modificación de los contratos de sociedad.

81. También pienso que los importes recibidos por el Notario portugués de los derechos notariales percibidos no se diferencian de las remuneraciones abonadas con arreglo a otros ordenamientos jurídicos a un Notario que ejerce una profesión liberal y a quien se retribuye por dicha actividad; dichas remuneraciones constituyen para él un ingreso que le permite cubrir sus gastos y asegurar su nivel de vida.

82. Además, aunque los derechos tengan por objeto permitir a la Caja de los Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia, que en el ordenamiento jurídico portugués es una institución de Derecho público, [43] realizar su función, esto no es suficiente para que se pueda considerar que las cantidades percibidas están destinadas a cumplir funciones del Estado, sino que, en mi opinión, están comprendidas en la lógica del corporativismo que rige generalmente el modo de organización de las profesiones liberales. Esta conclusión se deriva también del hecho de que, en Derecho portugués, los derechos percibidos están afectados, por una parte, al pago por la Caja de los ingresos de los Notarios, que son funcionarios, y de sus empleados, y, por otra parte, a la cobertura de los gastos de instalación y de mantenimiento a los que están sujetos, aunque se empleen también para otras necesidades del Estado, que procede cubrir, según el Ministro de Justicia, excepcionalmente con los ingresos de la Caja. [44]

83. Finalmente, procede recordar que el Notario portugués ejerce sus actividades bajo su propia responsabilidad, que responde personalmente de los actos que realiza y que puede estar obligado a indemnizar a las personas perjudicadas mediante su actividad.

84. En conclusión, se desprende de las consideraciones expuestas que, aunque el estatuto de los Notarios en Derecho portugués sea un régimen específico, [45] los derechos notariales percibidos por el Notario por sus servicios [46] no constituyen impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva. En consecuencia, no procede examinar las restantes cuestiones prejudiciales.

43 — Está claro que el hecho de que la Caja no sea un servicio del Estado sino una persona jurídica distinta, un organismo de carácter público, no podría, en nuestra opinión, constituir una elemento esencial que apoye la solución según la cual los derechos notariales no son un impuesto. Procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, por lo que se refiere al concepto de impuesto en el sentido de los artículos 9, 12 y 95 del Tratado (actualmente artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE, tras su modificación, que una carga pecuniaria no tiene que ser necesariamente percibida en beneficio del Estado. También ha establecido que una carga de este tipo, impuesta unilateralmente, que grave las mercancías nacionales o extranjeras a su paso por la frontera está prohibida con arreglo a los artículos 9 y 12, aunque no sea percibida en beneficio del Estado [se trataba, en aquel asunto, de una cotización a la que estaban sujetos los importadores de diamante bruto en beneficio del Sociaal Fonds voor de Diamantsarbeiders (Fondo Social para los trabajadores del diamante)]; véase la sentencia de 1 de julio de 1969, Diamantarbeiders (asuntos acumulados 2/69 y 3/69, Rec. p. 211), en especial, el apartado 18. También ha declarado que, dado que el artículo 95 del Tratado contempla los tributos internos cualquiera que sea su naturaleza, la circunstancia de que un tributo o derecho sea percibido por un organismo de Derecho público distinto del Estado o en su beneficio no puede sustraerlo del ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado (se trataba, en aquel asunto, del pago de un derecho a un organismo de Derecho público, el Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); véase la sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli (74/76, Rec. p. 557), apartado 19.

44 — Concretamente, como destacó Modelo en la vista, los importes percibidos también pueden afectarse a otros objetivos públicos (financiación de una Universidad, inversiones del Ministerio de Justicia, construcción de prisiones, remuneración por el transporte de los expedientes judiciales, gastos de funcionamiento de la policía judicial, gestión de las prisiones, etc.). El control de dichos elementos está comprendido en las competencias del órgano jurisdiccional nacional. El Gobierno portugués subrayó, no obstante, en la vista que los ingresos de la Caja no son ingresos del Estado, previstos en el Presupuesto, sino que admitió que el Ministerio de Justicia puede, excepcionalmente, permitir la afectación de fondos procedentes de ingresos de la Caja para otros fines.

45 — Corresponde, en todo caso, al órgano jurisdiccional nacional comprobar los elementos que se refieren al Derecho nacional.

46 — Autorización de un documento público relativo al aumento de capital social y al cambio de la denominación social y del domicilio social.

VIII. Conclusión

85. Habida cuenta de lo que precede, pienso que procede responder como sigue a las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo:

«Los derechos devengados al Notario por la formalización (impuesta por la Ley), en una escritura pública, de actos relativos a una modificación estatutaria o a un aumento de capital, como prevé el Derecho portugués, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones 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.»