CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 17 de diciembre de 1998 *

I. Introducción

1. Mediante recurso interpuesto con arreglo al artículo 169 del Tratado CE la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 90/605/CEE del Consejo, de 8 de noviembre de 1990, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, relativas, respectivamente, a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas, en lo relativo a su ámbito de aplicación, [1] al no haber adoptado las medidas necesarias para atenerse a dicha Directiva.

II. Los hechos y el procedimiento

2. El apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 90/605 establece que los Estados miembros adoptarán antes del 1 de enero de 1993 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para atenerse a la Directiva y que informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

3. Dado que al expirar dicho plazo no había recibido ninguna comunicación ni ningún otro elemento de información sobre las medidas adoptadas por las autoridades alemanas para adaptar su Derecho interno, el 12 de marzo de 1993 la Comisión remitió un escrito de requerimiento al Gobierno alemán. En su respuesta de 2 de junio de 1993 el Gobierno alemán comunicó a la Comisión que había iniciado el procedimiento de adaptación de la Directiva 90/605. Por no tener una información más clara, la Comisión dirigió al Gobierno alemán un dictamen motivado por el que se le instaba a que en un plazo de dos meses adoptara las medidas necesarias para cumplir las obligaciones que derivan de la Directiva. Dado que dicho plazo expiró sin que el Gobierno alemán hubiera respondido al dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso. En su recurso pide al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no haber adoptado dentro del plazo concedido todas las medidas necesarias para atenerse a la Directiva 90/605 del Consejo, así como que condene en costas al Estado demandado. Por su parte, el Gobierno alemán pide al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad del recurso o, con carácter subsidiario, que lo desestime por infundado y que condene en costas a la Comisión.

* Lengua original: griego.

1 — DO L 317, p. 60.

III. Sobre la admisibilidad del recurso

4. El Gobierno alemán considera que procede declarar la inadmisibilidad del recurso porque el dictamen motivado de 13 de junio de 1994 se eleboró en violación del principio de colegialidad, consagrado por el artículo 163 del Tratado CE y por el artículo 16 del Reglamento interno de la Comisión. [2] El Gobierno alemán no descarta la posibilidad de que el dictamen motivado fuera adoptado mediante habilitación. Ahora bien, en este supuesto, a su juicio, la decisión adolece de dos vicios: en primer lugar, no se ha seguido el procedimiento previsto ni se han cumplido los requisitos de publicidad establecidos para la habilitación y, en segundo lugar, en cualquier caso, dado que el dictamen motivado es una decisión de principio, no puede adoptarse sobre la base de una habilitación, sino tan sólo por la Comisión actuando colegiadamente. Según el Gobierno alemán, el principio de colegialidad exige que las decisiones se adopten conjuntamente, lo que supone que, durante la reunión, los miembros del órgano colegiado —en el presente caso, la Comisión— conozcan tanto la parte dispositiva de la decisión como su motivación. Los elementos de hecho puestos de relieve durante el procedimiento relativo a los asuntos C-191/95 y C-186/97 llevan al Gobierno alemán a la conclusión de que el proyecto de dictamen motivado presentado a los miembros de la Comisión era esencialmente un documento administrativo que contenía tan sólo el número de la Directiva controvertida, el nombre del Estado demandado y una propuesta de los servicios competentes extremadamente sucinta de adoptar la decisión de emitir un dictamen motivado. Por ello los Comisarios no disponían del texto ni de los motivos del dictamen motivado y no podían deliberar colectivamente en la referida reunión sobre la totalidad de éstos. Sólo después de la reunión de los Comisarios se redactó el texto detallado de dicho acto. Según lo alegado por el Gobierno alemán, el procedimiento seguido de este modo infringe directamente el artículo 16 del Reglamento interno de la Comisión. Aunque es posible que dicha disposición se refiera tan sólo a los actos enumerados en el artículo 189 del Tratado CE, no obstante, es más adecuado considerar que, debido a su particular significación, el dictamen motivado está comprendido también en el ámbito de aplicación de dicho artículo. En consecuencia, los vicios sustanciales de forma cometidos al adoptar el dictamen motivado deben implicar necesariamente la inadmisibilidad del recurso.

5. Por su parte la Comisión sostiene que el dictamen motivado fue adoptado por la Junta de Comisarios. Éstos se pronunciaron sin disponer del texto completo del proyecto definitivo del dictamen motivado, pero sobre la base de la ficha de infracción, es decir, de un cuadro que contiene toda la información indispensable, así como la motivación de la decisión considerada. Por ello, la Comisión alega que sus miembros adoptaron colegiadamente una «decisión de principio», que fue ejecutada por los servicios competentes bajo la responsabilidad y la vigilancia del Comisario competente. La aplicación administrativa de la decisión de principio no puede ser asimilada a la habilitación conferida a un miembro de la Comisión, con arreglo al párrafo primero del artículo 11 del Reglamento interno, ni al encargo de adoptar el texto definitivo confiado a un único Comisario, en virtud del párrafo segundo del artículo 11 del Reglamento interno. Según la Comisión, el procedimiento seguido está justificado por su carga de trabajo y la amplitud de su facultad discrecional.

2 — Se trata del Reglamento interno de 17 de febrero de 1993 (DO L 230, p. 15), que se encontraba en vigor al tiempo de adoptarse el dictamen motivado.

6. Por otra parte, la demandante señala que los dictámenes motivados no son sino actos preparatorios sin efecto jurídico obligatorio. En consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de adopción de actos que producen efectos obligatorios no puede aplicarse al procedimiento de adopción del dictamen motivado, ni el párrafo primero del artículo 16 del Reglamento interno puede aplicarse a este tipo de actos. La Comisión considera asimismo que, aunque se hubiera incurrido en un error de procedimiento en la fase de la elaboración del dictamen motivado, este error no determina necesariamente la inadmisibilidad del recurso. No obstante, para el caso de que el Tribunal de Justicia considere que no procede admitir el recurso por los motivos invocados por el Gobierno alemán, la Comisión solicita a dicho Tribunal que señale un límite temporal para los efectos de su sentencia, excluyendo, en primer lugar, la reapertura del procedimiento cuando ya se haya publicado una decisión judicial por la que se declare un incumplimiento, y evitando, en segundo lugar, modificar el procedimiento en asuntos pendientes en que no se haya propuesto la inadmisibilidad en los mismos términos que lo ha hecho Alemania en el presente asunto.

IV. Mi punto de vista sobre la admisibilidad del recurso

7. Las tesis expuestas tanto por el Gobierno alemán como por la Comisión ya fueron examinadas en el asunto C-191/95, sobre el que no hace mucho tiempo se pronunció el Tribunal de Justicia. [3] En dicho asunto presenté conclusiones en dos ocasiones, [4] cuyos principales extremos reproduzco a continuación.

8. Considero que el análisis correcto del problema planteado exige la comprensión del lugar que ocupan el principio de la acción colegial de la Comisión en el ordenamiento jurídico comunitario y la importancia del dictamen motivado en el mecanismo del artículo 169 del Tratado. En lo que atañe al principio de la actuación colegiada, es preciso subrayar que su observancia no afecta únicamente a los destinatarios de la decisión que sufren sus consecuencias directas en su situación jurídica, sino también al buen funcionamiento de la Comisión como Institución comunitaria; por lo tanto, no sólo afecta a la elaboración de los actos administrativos ejecutivos, sino a todas las decisiones por las que se expresa la voluntad política y jurídica definitiva de dicha Institución. [5] El dictamen motivado constituye una decisión de este tipo; su alcance jurídico no deriva de las consecuencias directas que produce en el destinatario desde su notificación, sino en los efectos jurídicos que produce en el procedimiento del artículo 169, al vincular a la Comisión, en relación con el contenido y la amplitud de las imputaciones que puede esgrimir en un procedimiento judicial y, en consecuencia, al limitar el alcance del control judicial. En otros términos, por su sentido político y sus efectos jurídicos, la formulación del dictamen motivado constituye la aportación más importante de la Comisión al procedimiento previsto en el artículo 169; por lo tanto, el hecho de que no sea un acto administrativo ejecutivo no significa que automáticamente constituya una decisión de

3 — Sentencia de 29 de septiembre de 1998, Comisión/Alemania (Rec. p. I-5449).

4 — Conclusiones de 5 de junio de 1997 y de 17 de febrero de 1998.

5 — Punto 18 de mis conclusiones de 17 de febrero de 1998 presentadas en el asunto C-191/95.

segunda categoría para la cual esté justificado renunciar al formalismo riguroso que debe caracterizar la actuación de la Comisión. [6]

9. En lo que a dicho acto se refiere he insistido especialmente en la obligación de poder justificar la observancia del principio de colegialidad: como órgano colegial, la Comisión está sujeta a las normas de procedimiento específicas que derivan de este principio, cuyo objetivo consiste en garantizar su observancia. La prueba de ésta debe poder aportarse fácilmente y de manera cierta. La única manera segura de aportar dicha prueba consiste en incorporar el contenido de la decisión adoptada en un texto que reproduzca el resultado del examen colegial del asunto por la Junta de Comisarios y que establezca el alcance de la responsabilidad colegial de los Comisarios que hayan participado en dicho examen. En otros términos, el principio de la actuación colegiada, que es uno de los fundamentos del mecanismo administrativo comunitario, está indisolublemente relacionado con el principio de incorporación de la verdadera voluntad de la Junta de Comisarios en un texto que contenga los puntos esenciales, los motivos y la parte dispositiva de la decisión adoptada. [7]

10. Por estos motivos he sostenido, y mantengo, que la práctica de la Comisión de acordar colegiadamente la emisión de un dictamen motivado únicamente mediante una «decisión de base», redactada en términos lacónicos, y confiar a los servicios administrativos la misión de elaborar el texto de ese dictamen, es contraria a la obligación anteriormente recordada de incorporar el contenido de la decisión adoptada en un texto y, además, infringe la norma que obliga al órgano competente (en el presente asunto, la Junta de Comisarios) a aprobar simultáneamente la parte dispositiva y los motivos de un acto comunitario.

11. No obstante, el Tribunal de Justicia no acogió este razonamiento y consideró que la práctica de la Comisión anteriormente descrita para elaborar dictámenes motivados se atiene plenamente al principio de colegialidad y al Derecho comunitario en general. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia puede adoptar nuevamente la solución a que llegó en el asunto C-191/95 [8] y declarar la admisibilidad del presente recurso. Por lo que a mí respecta, mantendré el punto de vista sostenido en el asunto C-191/95.

V. La procedencia del recurso

A. *La legislación comunitaria*

12. La Directiva 90/605 [9] amplía el ámbito de aplicación de la Directiva 78/660/CEE [10] y de

6 — Puntos 28 y 32 de mis conclusiones anteriormente referidas.

7 — Puntos 17 y 21 de las citadas conclusiones.

8 — Sentencia de 29 de septiembre de 1998, antes citada.

9 — Véase la nota 1 *supra*.

10 — Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55).

la Directiva 83/349/CEE. [11] Antes de esta última modificación legislativa las Directivas 78/660 y 83/349 se aplicaban en Alemania únicamente a las siguientes formas de sociedad: Aktiengesellschaft (Sociedad Anónima), Kommanditgesellschaft auf Aktien (Sociedad comanditaria por acciones) y Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Sociedad de responsabilidad limitada). El objetivo de la Directiva 90/605 es incluir en el ámbito de aplicación de las Directivas Cuarta y Séptima determinados tipos de sociedades personalistas, cuyos socios con responsabilidad ilimitada sean asimismo sociedades de capital. A tenor de los artículos 1 y 2 de la Directiva 90/605, las medidas de coordinación prescritas por las Directivas 78/660 y 83/349 se aplicarán igualmente a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a sociedades alemanas de las siguientes formas: Offene Handelsgesellschaft (Sociedad regular colectiva) y Kommanditgesellschaft (Sociedad comanditaria simple). Para que la Directiva 90/605 sea aplicable es preciso que todos los socios con responsabilidad ilimitada de las sociedades personalistas anteriormente mencionadas tengan la forma de una de las sociedades de capital enumeradas en las Directivas 78/660 y 83/349 [12] o que sean sociedades que no estén sujetas al Derecho de un Estado miembro pero que tengan una forma jurídica similar a las que son objeto de la Directiva 68/151/CEE. [13]

13. Además, la Directiva 90/605 amplía el ámbito de aplicación de las Directivas 78/660 y 83/349 a las sociedades colectivas o comanditarias simples cuando todos sus socios con responsabilidad ilimitada sean sociedades cuya forma jurídica este prevista en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 78/660, en su versión modificada por la Directiva 90/605. En otros términos, se amplía el ámbito de aplicación de las Directivas 78/660 y 83/349 del Consejo a las sociedades colectivas o comanditarias simples en las que todos los socios con responsabilidad ilimitada sean otras sociedades colectivas o comanditarias simples cuyos socios con responsabilidad ilimitada sean únicamente sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada o sociedades comanditarias por acciones.

VI. Mi punto de vista sobre la procedencia del recurso

14. Considero que la República Federal de Alemania no ha cumplido las obligaciones establecidas en la Directiva 90/605.

15. Como la Comisión observa acertadamente, el Gobierno alemán no niega —al menos en parte— la infracción. El reconocimiento de la no adaptación del ordenamiento jurídico interno a lo dispuesto en la Directiva se deriva de tres elementos: en primer lugar, aunque admita que no se ha adoptado medida alguna específica para la adaptación del ordenamiento jurídico interno a la Directiva 90/605, el Gobierno alemán sostiene que la

11 — Séptima Directiva del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (DO L 193, p. 1; EE 17/01, p. 119).

12 — Se trata de las sociedades enumeradas en el texto inicial del artículo 1 de la Directiva 78/660 y del artículo 4 de la Directiva 83/349.

13 — Primera Directiva del Consejo, de 9 de marzo de 1968, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el segundo párrafo del artículo 58 del Tratado, para proteger los intereses de socios y terceros (DO L 65, p. 8; EE 17/01, p. 3).

legislación alemana se ajusta en gran parte a las exigencias de la Directiva de que se trata; de ello se deriva *a contrario* que dicha legislación no se ajusta a la totalidad de la Directiva. En segundo lugar, la República Federal de Alemania da a entender que procederá a la adaptación del Derecho interno a la Directiva después de que se publique la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-191/95. Se refiere además a las dificultades que para la ejecución de la Directiva supone el hecho de que las autoridades competentes y las entidades interesadas en Alemania aún no se hayan puesto de acuerdo sobre las medidas nacionales de adaptación necesarias y convenientes para armonizar el Derecho interno con el contenido de la Directiva 90/605.

16. Las alegaciones que se acaban de mencionar pueden asemejarse a un reconocimiento indirecto de la infracción imputada. En efecto, según reiterada jurisprudencia, conforme al párrafo tercero del artículo 189 y al párrafo primero del artículo 5 del Tratado CE, los Estados miembros destinatarios de una Directiva están obligados a conseguir todos los objetivos previstos en la Directiva dentro del plazo señalado a este fin, de manera que las disposiciones de la Directiva tengan plena eficacia al expirar dicho plazo de adaptación. Debe rechazarse por carecer de pertinencia la alegación de que la legislación nacional vigente satisface una gran parte de los objetivos comunitarios enunciados en la Directiva. [14] Asimismo procede rechazar las alegaciones de un Estado miembro según las cuales puede aplazarse la adaptación del ordenamiento jurídico interno a una Directiva hasta que el Tribunal de Justicia haya interpretado otra disposición de la misma Directiva en el marco de un procedimiento por incumplimiento entablado contra el mismo Estado. Un Estado miembro no puede invocar los incumplimientos que le sean imputados, por los cuales haya sido demandado ante el Tribunal de Justicia, para justificar un retraso en la ejecución de otras disposiciones comunitarias de contenido similar. Por último, procede considerar que es irrelevante que, en el ámbito del Derecho interno, la adaptación de éste a la Directiva se haya retrasado debido a las divergencias en cuanto a la necesidad y la oportunidad de las medidas nacionales de adaptación. En efecto, consta [15] que un Estado miembro no puede alegar situaciones de su Derecho interno para eludir las obligaciones que le incumben en virtud de una Directiva.

Pero, independientemente de lo anterior, aun suponiendo que el Gobierno alemán negara en su integridad el incumplimiento que le imputa la Comisión, seguiría subsistiendo la inexactitud de las tesis que sostiene en relación con el carácter completo de la legislación nacional de adaptación a la Directiva. El Gobierno alemán se remite al apartado 1 del artículo 6 del Haldelsgesetzbuch (Código de comercio alemán; en lo sucesivo, «HGB»), que califica de comerciantes a las sociedades colectivas y comanditarias simples y, automáticamente, dispone que se regirán por las normas de la Sección Primera del Libro Tercero del HGB (artículos 238 a 261). A su modo de ver, estas disposiciones constituyen una adaptación del ordenamiento jurídico interno a lo dispuesto en la Directiva 78/660. El Gobierno alemán ha acompañado a sus observaciones un cuadro analítico de las disposiciones de la Directiva que, a su juicio, han sido integradas en las disposiciones correspondientes de la Sección Primera del Libre Tercero del HGB.

14 — Véase la sentencia de 28 de mayo de 1998, Comisión/España (C-298/97, Rec. p. I-3301).

15 — Véanse, con carácter indicativo, las sentencias de 2 de octubre de 1997, Comisión/Bélgica (C-208/96, Rec. p. I-5375), apartado 9, y de 19 de febrero de 1998, Comisión/Grecia (C-8/97, Rec. p. I-823), apartado 8.

17. En realidad, las disposiciones nacionales anteriormente citadas de la Sección Primera del Libro Tercero del HGB, que se refieren a la aprobación de las cuentas comerciales y a los documentos comerciales, parecen conformes a lo dispuesto en la Directiva 78/660; sin embargo, no constituyen una adaptación del Derecho interno a las disposiciones de la Directiva. Como sostiene acertadamente la Comisión, cuando fue adoptada, la Directiva controvertida estableció determinados requisitos rigurosos en cuanto a la estructura y el contenido de las cuentas anuales, de los informes anuales, de las reglas de valoración, así como de la publicidad de estos documentos, *en particular, respecto a las sociedades de capital.* La Directiva 83/349, que abordó el problema específico de las cuentas consolidadas, se refiere a las mismas sociedades. Las disposiciones de Derecho mercantil comunitario anteriormente citadas no se limitan a establecer una serie de normas fragmentarias en materia de cuentas comerciales, sino que contienen un conjunto coherente y detallado de exigencias y requisitos para el funcionamiento de las sociedades de capital; en otros términos, crean una *regulación autónoma.* Esta regulación especial ha sido incorporada de forma específica en Derecho alemán, en una parte muy concreta de la legislación nacional, a saber, la Sección Segunda del Libro Tercero del HGB, que se refiere expresamente a las sociedades de capital. Esta parte del HGB está formada por seis Subsecciones, la primera de las cuales se refiere a las cuentas anuales y a los informes de gestión de las sociedades de capital, la segunda a las cuentas consolidadas; la cuarta contiene las normas sobre publicidad, y la sexta se refiere a las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las disposiciones anteriores. No pretendo abordar la cuestión de en qué medida la Sección Segunda del Libro Tercero del HGB constituye la correcta adaptación del ordenamiento jurídico interno a las Directivas 78/660 y 83/349; en efecto, esta cuestión no se plantea en el presente litigio. No obstante, lo cierto es que las Directivas controvertidas se han incorporado en Derecho alemán en la Sección Segunda, y no en la Primera del Libro Tercero del HGB. Aunque, según parece, la Sección Primera del Libro Tercero del HGB contiene disposiciones ajustadas a las exigencias de dichas Directivas, en ningún modo ello significa que esta parte de la legislación alemana implique la adaptación del ordenamiento jurídico interno a tales Directivas; en efecto, en primer lugar, estas últimas no contienen simplemente una cierta cantidad de disposiciones fragmentarias, sino que establecen una regulación coherente y, en segundo lugar, otra parte de la legislación alemana regula el objeto de aplicación *ratione materiae* de las Directivas de que se trata.

Llegamos ahora al análisis del contexto normativo específico del presente recurso. El objetivo de la Directiva 90/605 es la ampliación del ámbito de aplicación de las Directivas 78/660 y 83/349 a sociedades que, aunque aparentemente sean personalistas, están integradas, en realidad, no por personas físicas, sino por otras sociedades de capital. Por consiguiente, al menos en lo que atañe a la Directiva 90/605, se trata de sociedades «asimilables a sociedades de capital». El único modo aceptable de adaptación del ordenamiento jurídico alemán a la Directiva 90/605 consiste en ampliar el ámbito de aplicación de la Sección Sección del Libro Tercero del HGB sobre las sociedades de capital a las que actualmente se aplica, a las sociedades «asimilables a las sociedades de capital», a que se refiere la Directiva 90/605. [16]

16 — Independientemente de si, a fin de cuentas, esta parte de la legislación alemana supone la correcta adaptación del ordenamiento jurídico interno a las disposiciones de las Directivas Cuarta y Séptima.

Por último, en relación con la cuestión concreta de las exigencias que las Directivas Cuarta y Séptima imponen en materia de publicidad, debe rechazarse la alegación del Gobierno alemán según la cual la Publizitätsgesetz de 1969 [17] basta para considerar que el Derecho nacional se ha adaptado a las correspondientes disposiciones comunitarias. Como afirma la Comisión, el círculo de las sociedades a las que se aplica la Publizitätsgesetz es mucho más reducido que el de las sociedades sujetas a las obligaciones en materia de publicidad impuestas por la legislación comunitaria; en efecto, tan sólo abarca el 1 % de todas las sociedades. En estas circunstancias, no puede considerarse que la normativa nacional pertinente suponga una adaptación correcta e íntegra del ordenamiento jurídico nacional a las disposiciones comunitarias controvertidas.

VII. Conclusión

Sin perjuicio de la reserva expresada en cuanto a la admisibilidad del recurso, propongo, sin embargo, que el Tribunal de Justicia:

1) Acoja el recurso y declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 90/605/CEE del Consejo, de 8 de noviembre de 1990, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, relativas, respectivamente, a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas, en lo relativo a su ámbito de aplicación, al no haber adoptado dentro del plazo establecido todas las medidas necesarias para atenerse a dicha Directiva.

2) Condene en costas a la República Federal de Alemania.

17 — Ley sobre publicidad de las cuentas: Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, BGBl. I 1969, p. 1189 y BGBl. I 1970, p. 1113.