

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

■ **Asunto:** C-264/04

■ **artes:** Badischer Winzerkeller eG y Land Baden-Württemberg

■ **Síntesis:** «Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Fusión de sociedades – Modificación en el Registro de la Propiedad – Percepción de una tasa – Calificación de “impuesto sobre las transmisiones” – Requisitos de la percepción de la tasa»

I. Comentario

La sentencia resuelve una interesante cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional alemán, cuestión que se enmarca en dos materias, una la de las categorías tributarias, y otra la de los impuestos sobre la concentración de capitales y la Directiva 69/335/CEE del Consejo. Ello se aprecia en cuanto se lee la pregunta que formula el Amtsgericht Breisach.

En efecto, la primera pregunta que se le hace al Tribunal es si una tasa, recaudada por la modificación en el Registro de la propiedad en caso de una fusión de dos personas jurídicas, puede ser considerada un impuesto prohibido, por considerarse incluido en el artículo 10 apartado c) de la mencionada Directiva. Este precepto, en la línea del objetivo perseguido por la Directiva, que es favorecer la libre circulación de capitales y eliminar los obstáculos a la misma (como ya hemos comentado al hilo de otra sentencia en esta sección de Comentarios de Jurisprudencia del TJCE, asunto C-509/04), prohíbe cualquier "impuesto", cualquiera que sea su forma, que pueda exigirse sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, al que puedan estar sometidas las sociedades por razón de su forma jurídica.

Por tanto, podemos pensar que el Tribunal primero se pregunta si una "tasa", que se exige por la mera modificación de un dato en un Registro público, puede ser considerada un "impuesto". Y segundo, si siendo "impuesto", y no "tasa", podría estar prohibido, por encajar en el artículo 10 c) de la Directiva, que prohíbe cualquier impuesto exigido por una formalidad que condicione el ejercicio de la actividad de la persona jurídica.

No obstante, yendo al idioma original del procedimiento, podemos ver que el artículo 10 de la mencionada Directiva lo que prohíbe es cualquier tributo (no sólo impuesto) que grave una mera formalidad, pues en la versión alemana de la Directiva se dice "keinerlei andere Steuern oder Abgaben". Por tanto, quizás el problema que señalo de si esta "tasa" puede ser categorizada como "impuesto" no fue un problema que se planteó el Tribunal, y sólo sea una confusión de la traducción al español.

Desde luego, si el problema que se plantea es la naturaleza jurídica de la exacción, y no su inclusión entre las prohibidas por el artículo 10 c) por ser una mera formalidad contra la libre circulación de capitales, entonces no es un problema trasladable a España, ya que es un tema, a mi juicio, resuelto por nuestra legislación nacional. Digo esto porque aunque es en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde se recoge este precepto, el mismo puede entenderse aplicable al resto de tasas del territorio español. Me refiero a su artículo 20, que define el hecho imponible de las tasas, y que dice que "en todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por (...) la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados". Y éste es el inciso que me gustaría señalar: "a estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias".

Según nuestra legislación, la recepción, por parte de las empresas que se fusionan, del servicio prestado por la Oficina del Registro de la Propiedad no sería voluntario, ya que como vemos en el asunto principal, se practicó la modificación en el Registro de oficio por la Grundbuchamt, quien rectificó el nombre de la propietaria, porque así viene impuesto por el Reglamento del Registro de la propiedad. Y no siendo voluntaria la recepción del servicio, por venir exigida por disposición reglamentaria, no podría cobrarse una tasa como contraprestación al mismo.

En cualquier caso, y utilizando la terminología de la traducción oficial, el Tribunal de Justicia sostiene que la mencionada "tasa" se percibe efectivamente por una formalidad previa al ejercicio de la actividad de la sociedad. Esto creo que es lo verdaderamente importante de esta sentencia. Lo que se ha producido en realidad con la fusión es una adquisición de un inmueble por parte de una sociedad, y ello en Derecho alemán debe ser objeto de modificación en el Registro de la Propiedad (Grundbuch), y es precisamente por esta modificación en el Registro por lo que se le exige esta supuesta "tasa" a la sociedad fruto de la fusión, pues ciertamente ha cambiado de nombre, y por lo tanto, los datos del Registro deben modificarse (así lo exige el Reglamento alemán del Registro de la Propiedad o Grundbuchsordnung).

Lo que responde el Tribunal es que si una tasa se exige por una mera formalidad previa al ejercicio de la actividad de la sociedad, entraría en el artículo 10 c) de la Directiva y por tanto, en principio, está prohibida, por suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales.

Las cuestiones segunda y tercera se refieren a si esta exacción puede ser considerada en realidad un impuesto sobre las transmisiones. Si lo que se está gravando es, efectivamente, la transmisión de inmuebles que se produce como consecuencia de la operación de fusión, entonces estamos ante un impuesto que ya estaría permitido, por ser una excepción contemplada en el artículo 12 apartado 1 de la misma Directiva.

El Tribunal analiza cómo se lleva a cabo el cálculo de la tasa en cuestión, y se da cuenta de que se calcula, no en función del servicio prestado (que es lo que, en nuestra legislación española podría llevarnos a pensar que es "tasa"), sino en función de criterios generales y objetivos, a saber, el valor del objeto de la operación. Y concluye por ello que, al estar vinculado a la transmisión de la propiedad de los inmuebles, constituye un impuesto sobre las transmisiones en el sentido del mencionado artículo 12 apartado 1 de la Directiva.

La solución parece correcta, para evitar que auténticas transmisiones de inmuebles que se lleven a cabo a través de fusiones de sociedades, queden sin sujeción a tributo. Sin embargo, desconozco el sistema tributario alemán, y no puedo afirmar si esta "tasa" vulnera o no la prohibición de doble imposición, que podría producirse de haber otro impuesto con la misma materia y hecho imponible, a saber, la transmisión de la propiedad llevada a cabo a través de una fusión.

Por último, se pregunta el Tribunal si, dado que hay una norma interna que prohíbe que por estos impuestos se pueda exigir un importe superior al que se exigiría en operaciones similares, la tasa por la modificación de la inscripción registral cuestionada, no es similar a la que se exige por la adquisición por sucesión de personas físicas, pues esta última está exceptuada en determinadas circunstancias. Esta cuestión, lógicamente, deberá analizarse por el Tribunal nacional, pues como recuerda el Tribunal de Justicia, en el marco del artículo 234 CE, la cuestión prejudicial no puede resolver sobre la interpretación que debe darse a una norma interna, por ser algo de exclusiva competencia del juez nacional.

2. Antecedentes

La cooperativa Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, con sede en Breisach am Rhein (en lo sucesivo, «Weinbau») se fusionó con Badischer Winzerkeller, y dicha fusión fue inscrita el 3 de agosto de 1995, en el Registro de Cooperativas del Amtsgericht Freiburg.

Weinbau ya estaba inscrita en el Registro de la Propiedad de Breisach como propietaria de varios inmuebles.

En el artículo 82 de la Grundbuchordnung (Reglamento alemán del Registro de la Propiedad) de 26 de mayo de 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1114), se establece que "si el Registro de la Propiedad deja de ser exacto por lo que respecta a la inscripción del propietario en virtud de una cesión de derechos no inscrita en el Registro de la Propiedad, el Grundbuchamt (Oficina del Registro de la Propiedad) deberá imponer al propietario o al albacea testamentario al que le corresponda la administración del inmueble la obligación de presentar una solicitud de modificación de datos del Registro de la Propiedad y de aportar todos los documentos necesarios para proceder a dicha modificación de datos".

De ahí que el 10 de junio de 1997, el Grundbuchamt rectificara el nombre de la propietaria, que pasó a ser Badischer Winzerkeller. Pues bien, por esta modificación facturó, conforme a los artículos 19, 20 y 60, apartado 1, de la Kostenordnung, la cantidad

de, aproximadamente, 5.100 euros, calculada tomando como base un valor del inmueble de alrededor de 3.400.000 euros.

Badischer Winzerkeller interpuso un recurso contra la liquidación de las tasas, invocando esencialmente la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1989, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

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

Es por ello imprescindible recordar ahora qué es lo que prevé el artículo 10 de la Directiva, que dice así:

"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: (...) 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".

A su juicio, debería examinarse si, como afirman algunos tribunales alemanes, esta tasa constituye un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12, apartado 1, letras b) de esta Directiva.

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

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

Por tanto, si el Tribunal de Justicia considerara que una tasa como aquella puede ampararse en la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva, debería también comprobar, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, que dicha tasa no es superior a los impuestos o las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro de que se trata, y a este respecto, y para ofrecer un término de comparación, el Amtsgericht Breisach observa que el artículo 60 de la Kostenordnung (Ley federal sobre tasas de jurisdicción voluntaria) exime de las tasas adeudadas por la modificación en el Registro de la Propiedad en caso de sucesiones el supuesto en que la solicitud de inscripción se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante.

3. Cuestiones planteadas

El Amtsgericht Breisach suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en la versión resultante de las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto, en favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, por el artículo 7, párrafo 1, letra b), de la Directiva referente a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital; 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335/CEE, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335 (en lo sucesivo, «Directiva»), ¿debe interpretarse en el sentido de que la prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva se aplica, con independencia de que concurren los requisitos del artículo 4, a todas las operaciones a que se refiere el artículo 10, letra c), de dicha Directiva?
- 2) Al aplicar la Directiva, ¿debe establecerse ninguna distinción, entre tasas por un servicio prestado por el Estado e impuestos, de modo que las «tasas» con arreglo a la Kostenordnung puedan ser asimiladas a los impuestos sobre transmisiones?
- 3) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia a la segunda cuestión, se añade a ésta la siguiente cuestión: ¿debe interpretarse el artículo 12, apartado 2, última frase, de la Directiva en el sentido de que se establece una excepción por el hecho de que, con arreglo al artículo 60 de la Kostenordnung [...], no se perciba ninguna tasa, por ejemplo, por la modificación de datos del Registro de la Propiedad en casos de sucesiones si la solicitud de modificación de datos se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en la versión que resulta de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985.
- 2) Una tasa como la controvertida en el procedimiento principal puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones autorizado por el artículo 12, apartado 1, letra b),

de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303, como excepción al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 en la versión que resulta de la Directiva 85/303, siempre y cuando no sea superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.

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

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, que consiste básicamente en preguntar si una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad en el caso de fusión de dos personas jurídicas, puede estar incluida en la prohibición de percibir ningún impuesto, cualquiera que sea su forma sobre la matriculación y otras formalidades previas al ejercicio de una actividad a las que puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica, prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva:

19 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva se añade a las impuestas en el artículo 10, letras a) y b), de esta Directiva, que se refieren a los supuestos descritos en su artículo 4 (en este sentido, véase la sentencia de 27 de octubre de 1998, AGAS, C-152/97, Rec. p. I-6553, apartado 21). Esta prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen sin embargo sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (sentencias de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23, y AGAS, antes citada, apartado 21).

¿La tasa controvertida está incluida en esta prohibición?

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

¿La tasa controvertida se percibe por alguna formalidad previa al ejercicio de una actividad por razón de la forma jurídica de la sociedad?

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

- 24 En cambio, la modificación en el Registro de la Propiedad no es, en sentido estricto, una formalidad previa al ejercicio de una actividad por una persona jurídica como Badischer Winzerkeller.
- 25 Es jurisprudencia reiterada que procede determinar si la modificación en el Registro de la Propiedad, aunque no constituya formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de la persona jurídica de que se trate, condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (véanse, en relación con la inscripción de los aumentos de capital, las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 22, y de 29 de septiembre de 1999, Modelo, «Modelo I», C-56/98, Rec. p. I-6427, apartado 25).
- 26 A este respecto procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, cuando una operación efectuada por una persona física, como el aumento de su capital social o la modificación de sus estatutos, debe obligatoriamente ser objeto de una formalidad jurídica, esta formalidad condiciona el ejercicio y la continuación de esta persona jurídica (véanse, entre otras, las sentencias Modelo I, antes citada, apartado 26; de 21 de septiembre de 2000, Modelo, «Modelo II», C-19/99, Rec. p. I-7213, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 24; de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartado 30, y de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 30).
- 27 Lo mismo cabe decir respecto a una operación como la que es objeto del procedimiento principal, es decir, la adquisición por una persona jurídica de bienes inmuebles a través de una operación de fusión, que, en Derecho alemán, debe ser objeto de modificación en el Registro de la Propiedad.
- 28 De ello se desprende que una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, es un impuesto percibido sobre una formalidad previa a la que puede estar sometida una persona jurídica por razón de su forma jurídica.

En conclusión, una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva.

Sobre las cuestiones segunda y tercera, que vienen a ser si, en determinadas circunstancias, una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12 de la Directiva como excepción al artículo 10, letra c), de la misma Directiva, el Tribunal sostiene:

- 31 El artículo 12, apartado 1, de la Directiva establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, sin perjuicio de lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en estas últimas disposiciones (en este sentido,

véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9, y de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartado 24).

- 32 Los impuestos sobre las transmisiones a los que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva deben ser entendidos como derechos de inscripción registral percibidos con motivo de determinadas operaciones de transmisión de bienes inmuebles o de fondos de comercio, con arreglo a criterios generales y objetivos (sentencia de 11 de diciembre de 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Rec. p. I-7089, apartado 34).
- 33 Esta disposición no establece distinciones entre los impuestos sobre las transmisiones que pueden ser recaudados por los Estados miembros. Permite, de modo general, que los Estados miembros recauden con motivo de una aportación a una sociedad de capital, además del impuesto sobre las aportaciones, tributos cuyo hecho imponible esté relacionado objetivamente con la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o de fondos de comercio (véase la sentencia Immobiliare SIF, antes citada, apartado 35).
- 34 A este respecto procede constatar que la tasa controvertida en el procedimiento principal, que se calcula en función de criterios generales y objetivos, en concreto, según la resolución de remisión, sobre el valor del objeto de la operación, está objetivamente vinculada a la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles de Weinbau a Badischer Winzerkeller a través de una fusión de la primera y la segunda.
- 35 Por consiguiente, resulta que la percepción de una tasa como la controvertida en el procedimiento principal constituye un impuesto sobre transmisiones en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva.
- 36 Sin embargo, sólo puede autorizarse esta tasa si, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, no es superior a las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que las liquide.

¿Existe una tasa similar?

- 37 A este respecto, el órgano jurisdiccional de remisión ha indicado que, en determinados supuestos, la normativa nacional no establece ninguna tasa por la modificación del Registro de la Propiedad en el caso de sucesiones, cuando la solicitud de modificación se hace en el plazo de los dos años siguientes al fallecimiento del causante.
- 38 Para determinar si el supuesto de una sucesión puede ser considerado similar a una operación como aquella a la que se refiere el procedimiento principal hay que tener en cuenta tanto su objeto como sus efectos.
- 39 Procede declarar que la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de una sucesión no puede ser asimilada, ni por su objeto ni por sus efectos, a una operación como la del procedimiento principal, consistente en la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de la fusión de dos operadores económicos.

- 40 Por otra parte, el hecho de que la normativa nacional no imponga tasa alguna o no prevea una tasa a un tipo reducido para determinadas operaciones, como las sucesiones, no implica necesariamente que la tasa aplicable a la operación controvertida en el procedimiento principal sea contraria al artículo 12, apartado 2, de la Directiva.
- 41 Sólo puede llegarse a esta conclusión efectuando una apreciación global de los derechos o de las tasas aplicables a las operaciones que, por su objeto y sus efectos, sean similares a la operación controvertida en el procedimiento principal, esto es, la transmisión de bienes inmuebles de una cooperativa a otra como consecuencia de su fusión.
- 42 Esta apreciación debe realizarse teniendo en cuenta las circunstancias de hecho del procedimiento principal y requiere interpretar el Derecho nacional.
- 43 A este respecto procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, que está basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, la interpretación del Derecho nacional y toda apreciación de los hechos del asunto son competencia del juez nacional (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de junio de 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 29; de 5 de octubre de 1999, Lirussi y Bizzaro, C-175/98 y C-177/98, Rec. p. I-6881, apartado 37, y de 15 de mayo de 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, apartado 46).
- 44 Por consiguiente, incumbe al tribunal nacional comprobar si la tasa controvertida en el procedimiento principal es superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.

... ○ ...