

## Sentencia 19 marzo de 2002

■ **Asunto:** C-426/98

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas / República Helénica  
Fiscalidad

■ **Síntesis:** “Incumplimiento de Estado – Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Gravámenes adicionales impuestos con ocasión de la constitución de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, de la publicación y modificación de sus estatutos y de los aumentos de su capital social”

(Sala Sexta)

### I. Comentario y legislación española.

En este asunto se dilucidaba si los gravámenes adicionales exigidos con ocasión de la constitución de las sociedades anónimas y de las sociedades de responsabilidad limitada, de publicación, modificación de sus estatutos, y de los aumentos de capital, tenían o no las mismas características que el impuesto indirecto que grava la aportación de capitales y, por ende, si la exigencia de estos gravámenes estaba prohibida por el art. 10 de la Directiva 69/335/CEE sobre concentraciones de capitales.

La República Helena sostuvo que estos gravámenes adicionales no eran impuestos indirectos, y que por otra parte constituían la contrapartida de servicios prestados a los sujetos pasivos y tenían por consiguiente el carácter remunerativo, permitido por el art. 12 de la Directiva.

El Tribunal, aclara en primer lugar, que según reiterada jurisprudencia, la calificación a la luz del derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción, se efectúa en virtud de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que se le atribuya en el derecho nacional.

Y teniendo en cuenta que el acto de constitución de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada, debe necesariamente formalizarse mediante escritura notarial, como formulándose precio al ejercicio de su actividad, cae de lleno en lo dispuesto en el art. 10 de la Directiva, como gravemente prohibido, cuando éste se exige aparte.

Y asimismo cabe decir respecto de la publicación de sus estatutos, porque éstos son obligatorios.

Estos cargos adicionales tampoco tienen la condición de derechos remunerativos permitidos por el art. 12 de la Directiva, que para ello es necesario que se exijan en proporción

a su coste y beneficie su importe íntegro y exclusivamente a la persona que presta el servicio y cuya contrapartida contribuye el derecho a exigir su importe.

### **1.1 Legislación española.**

Esta Sentencia sería aplicable a España, si se declara un supuesto como éste.

## **2. ANTECEDENTES DE HECHO**

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 26 de noviembre de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 CE (actualmente artículo 226 CE), con objeto de que se declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado y, en particular, de las disposiciones contenidas en los artículos 7 y 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, al imponer, además del derecho de aportación, otros gravámenes adicionales sobre el capital de las sociedades anónimas y de las sociedades de responsabilidad limitada con ocasión de su constitución, de la publicación y la modificación de sus estatutos y de los aumentos de su capital.

### **2.2 Procedimiento administrativo previo**

Habida cuenta de que, en Grecia, la carga total de los impuestos indirectos que gravan la constitución de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, la publicación y la modificación de sus estatutos así como el aumento de su capital social excedía ampliamente del tipo establecido por el artículo 7 de la Directiva 69/335/ y, por tanto, era contraria a las disposiciones de dicha Directiva, la Comisión, mediante escrito de requerimiento de 3 de febrero de 1993, instó a la República Helénica a presentar sus observaciones en el plazo de dos meses.

En su respuesta de 6 de mayo de 1993, la República Helénica alegó, por una parte, que las cargas controvertidas no eran impuestos indirectos y, por otra, que constituían la contrapartida de servicios prestados a los sujetos pasivos y que tenían por consiguiente carácter remunerativo en el sentido de lo dispuesto en el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

La Comisión reiteró sus críticas en el dictamen motivado que dirigió el 23 de febrero de 1996 a la República Helénica.

Mediante escrito de 19 de junio de 1996, la República Helénica respondió al dictamen motivado defendiendo el mismo punto de vista que en su respuesta al escrito de requerimiento.

En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

### 3. Fundamentos de derecho

#### 3.1. Sobre el fondo

Sobre la calificación como impuestos de las cargas contempladas por el recurso.

Ha de recordarse, en primer lugar, que es jurisprudencia reiterada que la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción se efectúa en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional.

Procede destacar, en segundo lugar, que el artículo 10 de la Directiva 69/335, interpretado a la luz del último considerando de la misma, prohíbe en particular los impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre la aportación de capital.

En la medida en que la Directiva 69/335 se opone a la recaudación de todo impuesto, cualquiera que sea su forma, con ocasión de las operaciones comprendidas en su ámbito de aplicación y no prohíbe sólo la percepción de impuestos indirectos, la argumentación formulada por el Gobierno helénico para demostrar que los gravámenes contemplados por el recurso no son impuestos indirectos, sino que se asemejan a cotizaciones patronales carece de pertinencia.

Por lo tanto, han de examinarse las características de los gravámenes contemplados por el recurso para determinar si su percepción está prohibida por el artículo 10 de la Directiva 69/335.

En lo referente, en primer lugar, al gravamen establecido en el artículo 10, apartado 1, letra p), inciso aa), del Decreto-Ley nº 4114/1960, es preciso recordar que se devenga cuando un contrato se formaliza mediante escritura notarial. En la medida en que el acto de constitución de una sociedad anónima o de una sociedad de responsabilidad limitada debe necesariamente formalizarse mediante escritura notarial, la autenticación de dicho acto por un notario constituye una formalidad previa al ejercicio de una actividad por la sociedad, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, y la prohibición impuesta en la citada disposición afecta directamente al gravamen percibido en dicha ocasión.

Por otra parte, en lo que atañe al gravamen establecido en el artículo 10, apartado 1, letra p), inciso bb), del Decreto-Ley nº 4114/1960, percibido con motivo de la constitución de cualquier sociedad mercantil por la publicación de sus estatutos, procede destacar que en el presente asunto consta, por una parte, que dicha publicación es obligatoria y, por otra, que las sociedades de capital en el sentido definido por la Directiva 69/335 son sujetos pasivos de dicho gravamen. En tales circunstancias, es preciso señalar que, el mencionado gravamen está comprendido en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva.

Habida cuenta de lo expuesto, es preciso declarar que los gravámenes contemplados por el recurso constituyen impuestos prohibidos en virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335.

Sobre el carácter remunerativo de las cargas contempladas por el recurso.

A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que es jurisprudencia reiterada que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de dicha Directiva 69/335 y los derechos que tengan un carácter remunerativo cuya percepción se autoriza con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de dicha Directiva implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva 69/335 (véanse, en particular, las sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98, apartado 29, y de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartado 32).

Hay que precisar también que no puede tener carácter remunerativo, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, un derecho del que no sea beneficiaria íntegra y exclusivamente, bajo la forma que sea, la persona física o jurídica que presta o financia el servicio, cuya contrapartida constituye, supuestamente, tal derecho.

Ahora bien, no ha quedado demostrado, por una parte, que las publicaciones en virtud de las cuales se percibe parte de los gravámenes contemplados por el recurso constituyan servicios prestados efectivamente por abogados o notarios afiliados a la Mutualidad de Juristas o a la Mutualidad Social de la Abogacía y, por otra parte, que dichos gravámenes, supuestamente percibidos para retribuir el servicio prestado por una persona determinada y aportados a las referidas mutualidades, beneficien íntegra y exclusivamente a esa misma persona o a sus derechohabientes.

Procede declarar que no ha quedado demostrado que los gravámenes contemplados por el recurso tengan carácter remunerativo, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

#### 4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

*“1) Declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 7 y 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, al imponer, además del derecho de aportación, otros gravámenes adicionales sobre el capital de las sociedades anó-*

*nimas y de las sociedades de responsabilidad limitada con ocasión de su constitución, de la publicación y la modificación de sus estatutos y de los aumentos de su capital.*

*2) Condenar en costas a la República Helénica.”*

## **5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 7 de junio de 2001.**

Propuso al Tribunal de Justicia que:

*“1) Declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 7 y 10 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, modificada en último lugar por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, al haber establecido a favor de la Mutualidad de los Juristas y de la Mutualidad Social de la Abogacía, además del impuesto sobre la concentración de capitales con arreglo a los artículos 17 y 21 de la Ley helénica nº 1676/1986, gravámenes adicionales con ocasión de la constitución y la publicación y modificación de los estatutos y de los aumentos de capital de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.*

*2) Desestime la pretensión de la República Helénica de que se limiten los efectos en el tiempo.*

*3) Condene a la República Helénica a pagar las costas del procedimiento.”*