

SENTENCIA 21 JUNIO DE 2001

Asunto C-206/99

SONAE – Tecnologia de Informação SA / Direcção-Geral dos Registos e Notariado
Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: “Concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE – Derechos de carácter remunerativo – Derechos de inscripción en el Registro Mercantil”

(Sala Segunda)

COMENTARIO. Legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento de capital con motivo de la escisión-fusión de una sociedad, es un impuesto sobre aportaciones (concentración de capitales) gravado por la Directiva 69/335/CEE art. 4, o si por el contrario la percepción de los derechos por la inscripción en el Registro, es un impuesto de los prohibidos por el art. 10 letra c) de la Directiva.

El Tribunal declaró que si este gravamen se considerase un impuesto estaría prohibido por el referido art. 10 y apartado c) ya que el fin de la Directiva es excluir del impuesto sobre la concentración de capitales la inscripción o cualquier otra formalidad previa el ejercicio de una actividad a la que las sociedades puedan estar sometidas por su forma jurídica, con lo cual se gravaría las formalidades relacionadas con la forma jurídica de las sociedades, que es el instrumento utilizado para reunir el capital, acto que si está gravado con la Directiva, y que quedaría obstaculizado por su gravamen previo, y por tanto, contrario a los fines de la Directiva.

Por otro lado, se planteó la cuestión de si este impuesto sobre la inscripción en el Registro Mercantil por aumento de capital podría considerarse como unos derechos de carácter remunerativo, permitido por el art. 12 apartado 1 letra e), declarando la sen-

tencia que para que estos derechos tengan esta consideración el derecho remunerativo es preciso para que éstos se calculen sobre la base del coste de servicio prestado y, por consiguiente, una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de servicio no tiene este carácter y por consiguiente no está permitido por la excepción del art. 12.

Igualmente declara la Sentencia que el hecho de que exista un límite máximo de dichos derechos, o que éstos sean diferentes, según se trate de sociedad que tenga, o no, un capital considerable, no le convierte con derecho de carácter remunerativo de los exceptuados.

Legislación española

Los derechos que cobran los Registradores Mercantiles por la inscripción en el Registro no se consideran un impuesto; de todas formas tendría el carácter de derechos remunerativos, que habrían de ajustarse al coste.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 16 de abril de 1999, el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto planteó cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 10 y 12 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

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

El litigio del procedimiento principal

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

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

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

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta.

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

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

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

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

De lo anterior resulta que los derechos controvertidos en el procedimiento principal, devengados con arreglo a una norma jurídica aprobada por el Estado, se abonan al Estado por un particular para financiar funciones de ese Estado.

Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 69/335, en especial, la supresión de los impuestos indirectos que tienen las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, procede calificar como impuesto, en el sentido de dicha Directiva, los derechos de inscripción percibidos por el Estado por una operación com-

prendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y abonados a dicho Estado para sufragar gastos públicos.

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

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

Por lo que respecta, para empezar, al artículo 10 de la Directiva 69/335, procede recordar que, en virtud de su letra c), aparte del impuesto sobre las aportaciones, se prohíben los impuestos por la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades pueden estar sometidas por razón de su forma jurídica. Esta prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que su mantenimiento podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva 69/335.

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

Por lo que respecta, a continuación, al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, procede destacar que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de dicha Directiva 69/335 y los derechos que tengan un carácter remunerativo cuya percepción se autoriza implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva 69/335.

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

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

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

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

Sobre la segunda cuestión

Por lo que respecta a la segunda cuestión, es necesario poner de manifiesto que ni siquiera en la hipótesis de que la Directiva 69/335 impusiera la aplicación retroactiva de la Orden nº 996/98 podría el órgano remitente reducir el importe de los derechos controvertidos en el asunto principal, puesto que el límite máximo establecido a partir de entonces en el artículo 23, letra c), del Arancel, en su versión resultante de la Orden nº 996/98, es decir 15.000.000 PTE, es de todas formas superior al importe de los derechos que SONAE debe en este caso.

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

3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital social de una sociedad de capital, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito y no se calcula sobre la base del coste del servicio prestado, como los controvertidos en el procedimiento principal, no tienen un carácter remunerativo.

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

Además, un Estado miembro no puede, sin que los derechos de que se trate pierdan su carácter remunerativo, introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio."

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEGUNDA EL 20 DE FEBRERO DE 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo:

"1) Con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la consecución de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, no tienen carácter remunerativo los derechos que se perciban por la inscripción en un registro mercantil de una escritura de modificación de estatutos sociales, de escisión-fusión y de aumento de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe se incrementa directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.

La letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335, en la redacción dada por la Directiva 85/303, debe interpretarse en el sentido de que, para tener carácter remunerativo, la cuantía de los derechos percibidos por la inscripción registral de las sociedades de capital y de sus aumentos de capital debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades correspondientes, teniendo en cuenta que ese importe también puede cubrir los gastos generados por las operaciones menores efectuadas de balde. Para calcular el montante de los derechos, los Estados miembros pueden tomar en consideración la totalidad de los costes relacionados con las operaciones de inscripción, incluida la parte de los gastos generales que les son imputables. Por lo demás, los Estados miembros están facultados para fijar derechos a tanto alzado y establecer su cuantía para un período determinado, siempre que garanticen regularmente que sigue sin ser superior al coste medio de las operaciones de que se trate. La ventaja económica obtenida por el usuario del servicio no es un criterio que pueda ser tenido en cuenta para fijar el importe de los emolumentos.

2) La segunda cuestión prejudicial es inadmisibile."