

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de junio de 2007*

En el asunto C-366/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resolución de 6 de julio de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2005, en el procedimiento entre

Optimus — Telecomunicações, S.A.,

y

Fazenda Pública,

en el que participa:

Ministério Público,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. E. Juhász (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: portugués.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de octubre de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Optimus — Telecomunicações, S.A., por los Sres. J. Vieira Peres y C. Botelho Moniz, advogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes y S. Vasques y la Sra. A. Ferreira, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de enero de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 7, apartado 1, 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Optimus — Telecomunicações, S.A., (en lo sucesivo, «Optimus») y las autoridades fiscales portuguesas, en relación con el pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados («impuesto de timbre»), devengado con motivo de un aumento del capital social con desembolso en efectivo.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 Como se desprende de su primer considerando, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, que se concibe como libertad fundamental esencial para la creación de un mercado interior. Con este fin, y como resulta de sus considerandos sexto a octavo, esta Directiva pretende armonizar el impuesto al que están sometidas las aportaciones de capital a las sociedades en la Comunidad Económica Europea mediante el establecimiento de un impuesto único sobre la concentración de capitales que sólo pueda aplicarse una vez en el seno del mercado común y mediante la supresión de todos los demás impuestos indirectos que presenten las mismas características que este impuesto único.
- 4 Para ello, los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 obligan a establecer un impuesto armonizado sobre las aportaciones a las sociedades de capital, denominado «impuesto sobre las aportaciones».
- 5 El artículo 4, apartado 1, de esta Directiva contiene una lista de operaciones que los Estados miembros deben someter al impuesto sobre las aportaciones. Entre ellas se encuentra, en la letra c), «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza». Este mismo artículo 4

recoge, en su apartado 2, una lista de operaciones que los Estados miembros pueden someter al impuesto sobre las aportaciones. Estos Estados tenían también la facultad, reconocida en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 69/335, en su versión inicial, de aplicar a las operaciones comprendidas en el artículo 4, apartado 2, un tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones.

- 6 Los tipos del impuesto sobre las aportaciones se fijan en el artículo 7 de la Directiva 69/335. En su versión inicial, este artículo preveía, en su apartado 1, letra a), que el tipo del impuesto sobre las aportaciones «no podrá sobrepasar el 2 % ni ser inferior al 1 %» y, en la letra b) del mismo apartado, que «este tipo se reducirá en un 50 % o más cuando una o varias sociedades de capital aporten la totalidad de su patrimonio, o una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes». En este último caso, se trata de operaciones de concentración de empresas y la reducción del tipo del impuesto sobre las aportaciones se supedita a ciertos requisitos.

- 7 El artículo 8 de la Directiva 69/335 permite a los Estados miembros eximir total o parcialmente del impuesto sobre las aportaciones las operaciones contempladas en el artículo 4, apartados 1 y 2, que se refieran a las sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública, en el caso de que el Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos la mitad del capital social, o a las sociedades de capital que persigan fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos.

- 8 El artículo 9 de la Directiva 69/335 contiene una cláusula excepcional, de carácter general, con arreglo a la cual «ciertas categorías de operaciones o de sociedades de capital podrán ser objeto de exenciones, de reducciones o de incrementos de los tipos por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitir a un Estado miembro hacer frente a situaciones especiales».

9 Por último, el artículo 10 de la Directiva 69/335 dispone:

«Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

a) sobre las 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 [jurídicas] que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

10 La Directiva 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973 (DO L 103, p. 13; EE 09/01, p. 42), amplió el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del impuesto sobre las aportaciones. Introdujo la letra b) *bis* en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, en su versión inicial, dejando a los Estados miembros la posibilidad de aplicar el mismo trato que reciben las operaciones de concentración de empresas —la reducción del tipo del impuesto sobre las aportaciones en un 50 % o más— «cuando una sociedad de capital en vías de constitución o anteriormente existente adquiera participaciones que representen al menos el 75 % del capital social anteriormente emitido de otra sociedad de capital». Esta exención o esta reducción del tipo del impuesto sobre las aportaciones quedaba supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos.

- 11 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), minoró con carácter general, desde el 1 de enero de 1976, los tipos del impuesto sobre las aportaciones. De este modo, el tipo pleno se fijó en un 1 %, al tiempo que se dejaba a los Estados miembros la facultad de fijar, entre el 0 % y el 0,5 %, los tipos reducidos que se prevén en el artículo 7, apartado 1, letras b) y b) *bis* de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/79.
- 12 Por último, la Directiva 85/303 introdujo otras modificaciones sustanciales en la Directiva 69/335. La Directiva 85/303 se basa en la apreciación de que el impuesto sobre las aportaciones produce efectos económicos desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas y particularmente negativos en la coyuntura entonces vigente, que requería el relanzamiento de las inversiones. A tenor de los considerandos tercero, cuarto y quinto de esta Directiva:

«Considerando que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el derecho de aportación; que las pérdidas de ingresos que resultarían de tal medida parecen no obstante inaceptables para ciertos Estados miembros; que se impone por consiguiente dejar a los Estados miembros la posibilidad de eximir o de someter al derecho de aportación todas o parte de las operaciones que entran en el ámbito de aplicación de este derecho, [...]

Considerando que conviene queden exentas obligatoriamente las operaciones actualmente sujetas al tipo reducido de derecho de aportación;

Considerando que el 1 de julio de 1984 no existía el derecho de aportación en Grecia; que, por este motivo, conviene prever la posibilidad de introducir tal derecho en este país, así como la de eximir del mismo a ciertas operaciones [...].»

13 Conforme al artículo 1 de la Directiva 85/303, se introducen las siguientes modificaciones en la Directiva 69/335:

«1) En el apartado 2 del artículo 4:

— La frase introductoria será sustituida por el texto siguiente:

“2. Podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación las operaciones siguientes, siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1 %”;

— Se añadirá al final el siguiente párrafo:

— “No obstante lo anterior, la República Helénica determinará qué operaciones someterá al derecho de aportación de entre las enumeradas más arriba”;

2) El artículo 7 será sustituido por el texto siguiente:

“Artículo 7

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.

La exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

La República Helénica determinará las operaciones que eximirá del derecho de aportación.

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

[...]"

3) En el artículo 8, la frase introductoria será sustituida por el texto siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7, los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación las operaciones contempladas en los apartados 1 y 2 del artículo 4 relativas a:”»

¹⁴ El plazo para la adaptación del Derecho interno a la Directiva 85/303 se fijó en el 1 de enero de 1986.

Normativa nacional

- 15 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que la normativa de la República Portuguesa sobre la tributación de las sociedades de capital (Tabla general del impuesto sobre actos jurídicos documentados, anexa al Código del impuesto sobre actos jurídicos documentados), en su versión modificada por el Decreto-ley nº 257/81, de 1 de septiembre de 1981, sujetaba las operaciones de refuerzo o ampliación del capital de las sociedades de capital a un impuesto sobre actos jurídicos documentados equivalente al 1 % del correspondiente importe.
- 16 El Decreto-ley nº 154/84, de 16 de mayo de 1984, que entró en vigor el 21 de mayo de 1984, modificó esta normativa en favor de las operaciones de aumento del capital social con desembolso en efectivo, al prever su exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados.
- 17 Por último, el Decreto-ley nº 322-B/2001, de 14 de diciembre de 2001, volvió a establecer, a partir del 1 de enero de 2002, fecha de su entrada en vigor, la tributación general de las operaciones de aumento del capital de las sociedades de capital que se llevaran a cabo mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, gravándolas a un tipo del 0,40 % del valor real neto de los bienes que hubieran aportado o tuvieran que aportar los socios.
- 18 La adhesión de la República Portuguesa a las Comunidades Europeas tuvo lugar el 1 de enero de 1986.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 19 Optimus, sociedad domiciliada en Portugal, amplió su capital social en 100.000.000 euros, cantidad íntegramente desembolsada en efectivo. El 12 de

noviembre de 2002, la ampliación de capital se elevó a escritura pública, lo que dio lugar al pago por la mencionada sociedad del correspondiente impuesto sobre actos jurídicos documentados al tipo del 0,40 % (400.000 euros), de acuerdo con el Decreto-ley nº 322-B/2001.

- 20 Optimus impugnó la liquidación del impuesto sobre actos jurídicos documentados ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, al que sucedió el Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, alegando esencialmente que dicha liquidación no era conforme con lo dispuesto en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335. En su opinión, la obligación prevista en esta disposición prohibía a la República Portuguesa gravar, con arreglo al Decreto-ley nº 322-B/2001, el aumento de capital en cuestión, dado que en la fecha de referencia señalada por la disposición comunitaria de que se trata, el 1 de julio de 1984, las ampliaciones de capital de las sociedades mercantiles con desembolso en efectivo estaban exentas del impuesto sobre actos jurídicos documentados según la legislación portuguesa.
- 21 El Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto desestimó el recurso basándose en que la obligación prevista en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 no se aplica a las operaciones enumeradas en el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, sino sólo a las mencionadas en sus artículos 4, apartado 2, y 8. En el recurso interpuesto por Optimus contra esta resolución, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse restrictivamente el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 [...], en su versión modificada por la Directiva 85/303 [...], de tal modo que se considere que la obligación de que los Estados miembros eximan ciertas operaciones de concentración de capitales, impuesta en dicha disposición, se supedita al requisito de que se trate de operaciones que, conforme a la versión de la Directiva anterior a 1985, pudieran estar exentas o gravadas a un tipo reducido —es decir, sólo las previstas por los artículos 4, apartado 2, y 8— y que, además, se encontraran en esta situación a 1 de julio de 1984?

- 2) ¿Deben interpretarse el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 [...], en su versión modificada por la Directiva 85/303 [...], y el artículo 10 de la misma Directiva en el sentido de que prohíben que se exija el pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados, en virtud de una norma nacional como el Decreto-ley nº 322-B/2001, de 14 de diciembre, que introdujo el punto 26 –Aportaciones de capital– en la Tabla general del impuesto sobre actos jurídicos documentados, a una sociedad anónima sujeta a la ley portuguesa, a raíz de un aumento de su capital social realizado mediante aportaciones en efectivo, cuando, a 1 de julio de 1984, tal operación estaba sujeta al mencionado impuesto, pero se encontraba exenta?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

- 22 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que la exención obligatoria que prevé únicamente atañe a las operaciones comprendidas en los artículos 4, apartado 2, y 8 de la misma Directiva, en la medida en que estuvieran exentas o gravadas a un tipo reducido inferior o igual al 0,50 % a 1 de julio de 1984.
- 23 El Gobierno portugués, con el apoyo de la Comisión de las Comunidades Europeas, alega a este respecto que el artículo 4 de la Directiva 69/335, en su versión inicial, distinguía entre las operaciones comprendidas en su apartado 1, que quedaban obligatoriamente sujetas al impuesto sobre las aportaciones, y las recogidas en su apartado 2, para las que tal sujeción era facultativa. De este modo, la obligación de exención prevista en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, sólo se aplica a las operaciones que, antes de la entrada en vigor de esta última Directiva, podían estar exentas o tributar a un tipo reducido, es decir, a las operaciones comprendidas en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335.

- 24 Optimus sostiene, por el contrario, que, tras la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Directiva 85/303, el objetivo principal de la Directiva 69/335 es la supresión del impuesto sobre las aportaciones y no la mera armonización de los regímenes nacionales. A la luz de este objetivo y del principio de libre circulación de capitales, el mencionado artículo 7, apartado 1, debería ser interpretado en sentido amplio, de tal modo que se extienda la obligación de exención que prevé a las operaciones enumeradas en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335 que, como sucede en el asunto principal, estuvieran exentas del impuesto sobre las aportaciones a 1 de julio de 1984. Esta interpretación se deriva, por otro lado, del tenor del referido artículo 7, apartado 1, que impone a este respecto una obligación clara e incondicional a los Estados miembros.
- 25 Para responder a esta cuestión del órgano jurisdiccional remitente, es necesario tener en cuenta, a efectos de la interpretación y aplicación de la Directiva 69/335, la situación específica de la República Portuguesa, que, el 1 de enero de 1986, se integró como Estado miembro en las Comunidades Europeas.
- 26 De lo anterior se desprende, en primer lugar, que la Directiva 69/335 no era aplicable en este Estado antes de esa fecha. Las medidas en materia de tributación o exención de las operaciones comprendidas en el concepto de concentración de capitales se adoptaban en el ordenamiento jurídico portugués, antes de la fecha mencionada, exclusivamente en función de lo dispuesto en el Derecho nacional.
- 27 En segundo lugar, a la hora de interpretar y aplicar la Directiva 69/335 por lo que respecta a la República Portuguesa, la interpretación histórica de los objetivos de esta Directiva no puede influir en la lectura que ha de darse a su versión vigente tras la adhesión de dicho Estado. Por este motivo, no pueden invocarse en lo que atañe a la República Portuguesa las razones presupuestarias que, antes del 1 de enero de 1986, impidieron que algunos Estados miembros aceptaran la supresión del impuesto sobre las aportaciones.

- 28 Por otro lado, debe señalarse que la fecha en que se hizo efectiva la adhesión de la República Portuguesa a las Comunidades, el 1 de enero de 1986, coincide con el plazo límite fijado para la adaptación a las modificaciones sustanciales que introdujo la Directiva 85/303 en la Directiva 69/335. Además, ni en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23) ni en ningún otro acto se prevé que este último Estado miembro cuente con un plazo distinto para la adaptación de su Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 85/303. Por consiguiente, sólo es válida para la República Portuguesa la versión de la Directiva 69/335 resultante de la Directiva 85/303.
- 29 Esta afirmación se ve corroborada por el hecho de que los artículos 4, apartado 2, y 7, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva 69/335 incluyan excepciones para la aplicación de esta Directiva en favor de la República Helénica. Estas excepciones no se prevén para la República Portuguesa.
- 30 El artículo 7, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 69/355 impone a los Estados miembros la obligación clara e incondicional de eximir del impuesto sobre las aportaciones las operaciones que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas o tributaran a un tipo igual o inferior al 0,50 %. Dicha obligación, de significado inequívoco, se impone también a la República Portuguesa desde el 1 de enero de 1986.
- 31 Esta interpretación se corresponde no sólo con la formulación clara del mencionado artículo 7, apartado 1, sino también con el espíritu y objetivo primero de la Directiva 69/335, que, como ha señalado acertadamente la Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, es reducir al máximo los efectos del impuesto sobre las aportaciones en la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, *Senior Engineering Investments*, C-494/03, Rec. p. I-525, apartado 43).

- 32 Por último, procede señalar que la fecha de referencia que se fija en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 –el 1 de julio de 1984– es también aplicable a la República Portuguesa. En caso de adhesión, las eventuales remisiones a una fecha prevista en el Derecho comunitario, de no preverse disposición alguna en contrario en el Acta de adhesión o en cualquier otro acto comunitario, son también de aplicación al nuevo Estado miembro, aun cuando la referida fecha sea anterior a la de la adhesión. En lo que atañe a la República Portuguesa, ni el Acta de adhesión ni ningún otro acto prevén disposición alguna en otro sentido. Sin embargo, hubiera sido posible establecer una disposición de este tipo, como demuestran las disposiciones excepcionales previstas en favor de la República Helénica.
- 33 De todo lo anterior se desprende que, a los fines de su aplicación a un Estado que, como la República Portuguesa, se haya adherido a las Comunidades Europeas con efectos a 1 de enero de 1986, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 debe interpretarse, si no se prevén disposiciones excepcionales en el Acta de adhesión de dicho Estado ni en ningún otro acto comunitario, en el sentido de que la exención obligatoria que prevé se aplica a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas del impuesto sobre las aportaciones en este Estado o sujetas a este impuesto pero gravadas a un tipo reducido inferior o igual al 0,50 %.

Sobre la segunda cuestión

- 34 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si, a los fines de su aplicación a un Estado que, como la República Portuguesa, se haya adherido a las Comunidades Europeas con efectos a 1 de enero de 1986, los artículos 7, apartado 1, y 10 de la Directiva 69/335 deben interpretarse en el sentido de que prohíben la introducción, posterior al 1 de enero de 1986, de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las operaciones de ampliación del capital social comprendidas en el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas de dicho impuesto en virtud del Derecho nacional.

35 Consta que, con arreglo al Derecho portugués, las ampliaciones del capital social con desembolso en efectivo estaban, a 1 de julio de 1984, exentas del impuesto sobre actos jurídicos documentados con el que normalmente se gravaban las ampliaciones del capital social efectuadas por otros medios.

36 El Gobierno portugués alega, sin embargo, que, en el sistema jurídico portugués entonces vigente, el mencionado impuesto sobre actos jurídicos documentados no constituía el único instrumento impositivo de las operaciones de concentración de capitales. Estas operaciones estaban también sujetas cumulativamente a derechos de inscripción y notariales. Los primeros, que se exigían con motivo de la inscripción del acto relativo a la operación en el Registro Mercantil, suponían una imposición progresiva con un tipo que oscilaba entre el 1 % para las operaciones que no superaran los 200.000 PTE y el 0,30 % para las que no superaran los 10.000.000 PTE. Los derechos notariales presentaban el mismo carácter progresivo.

37 De este modo, conforme a lo alegado por el Gobierno portugués, los derechos notariales y de inscripción representaban a 1 de julio de 1984, por su efecto cumulativo, una carga equivalente al 0,60 % de los importes en cuestión y, por tanto, superior al límite del 0,50 % previsto en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335. Por consiguiente, el mencionado Gobierno sostiene que, habida cuenta de que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse que tales derechos son tributos que presentan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, las autoridades portuguesas podían prever, con posterioridad al 1 de enero de 1986, un impuesto sobre actos jurídicos documentados equivalente al impuesto sobre las aportaciones.

38 No puede acogerse esta alegación.

39 Debe recordarse a este respecto que, como se deriva de sus considerandos segundo, sexto, séptimo y octavo, la Directiva 69/335 tiene por objeto, desde su versión inicial,

el establecimiento, en sustitución de los impuestos sobre las aportaciones y los impuestos de timbre vigentes en los Estados miembros, de un impuesto único y armonizado sobre las operaciones de concentración de capitales en el seno del mercado común, así como la supresión de todos los demás impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre.

40 Esta distinción clara entre el impuesto sobre las aportaciones, aplicado a los tipos armonizados, y los demás tributos que presenten las mismas características que este impuesto, que quedan prohibidos, se hace inequívocamente expresa en las disposiciones de la Directiva 69/335 ya desde su adopción. De este modo, el artículo 4 de ésta enumera las operaciones que deben o pueden quedar sujetas al impuesto sobre las aportaciones, al tiempo que su artículo 10 prohíbe a los Estados miembros percibir, además del impuesto sobre las aportaciones, otros tributos sobre estas operaciones, cualquiera que sea su forma.

41 La distinción referida se ha mantenido claramente en todas las etapas de la evolución legislativa de la Directiva 69/335. Así, la Directiva 73/79 amplió el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del impuesto sobre las aportaciones, la Directiva 73/80 preveía la minoración general de los tipos de este impuesto y la Directiva 85/303 es indicativa de una tendencia nítida a extender la exención del impuesto sobre las aportaciones al mayor número posible de operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de tal impuesto. En cambio, esta evolución legislativa no ha modificado en absoluto el objetivo inicial de supresión y prohibición total de cualesquiera otros tributos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones.

42 Por otro lado, debe destacarse que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 atañe únicamente a la normativa reguladora del impuesto sobre las aportaciones o del impuesto de timbre, con exclusión de la relativa a la aplicación de cualesquiera otros tributos. Por tal motivo, cuando esta disposición se refiere a las operaciones «que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de

1984», contempla las operaciones que, en tal fecha, estuvieran exentas del impuesto sobre las aportaciones o del impuesto de timbre o sujetas a estos impuestos pero gravadas a un tipo inferior al 0,50 %.

43 En el presente asunto, consta que los derechos notariales y de inscripción mencionados por el Gobierno portugués no son ni impuestos sobre las aportaciones ni impuestos de timbre, sino tributos de otro tipo.

44 Ha de subrayarse a este respecto que, en la sentencia de 21 de junio de 2001, SONAE (C-206/99, Rec. p. I-4679), y en el auto de 24 de enero de 2002, SONAE Turismo (C-45/00, no publicado en la Recopilación), el Tribunal de Justicia declaró que los derechos percibidos en Portugal por la inscripción en el Registro Mercantil de un aumento del capital social de una sociedad de capital comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva y, por tal motivo, quedan prohibidos en virtud de su artículo 10, letra c). En las sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo (C-56/98, Rec. p. I-6427), y de 21 de septiembre de 2000, Modelo (C-19/99, Rec. p. I-7213), el Tribunal de Justicia llegó a la misma conclusión por lo que respecta a los derechos percibidos en Portugal por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar una operación de aumento del capital social comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335.

45 Por lo tanto, es contraria tanto al tenor del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 como a su objetivo la introducción en el ordenamiento jurídico portugués, con posterioridad al 1 de enero de 1986, de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las operaciones, con desembolso en efectivo, de aumento del capital social de las sociedades de capital, en el sentido de la Directiva 69/335, pese a que este impuesto no gravaba tales operaciones a 1 de julio de 1984, aun cuando se aduzca, como argumento justificativo de la introducción de este impuesto, que en tal fecha se recaudaban en el Estado miembro de que se trata sobre las operaciones mencionadas derechos que el Tribunal de Justicia ha considerado prohibidos en virtud de la Directiva 69/335.

- 46 De lo anterior se deriva que, a los fines de su aplicación a un Estado que, como la República Portuguesa, se haya adherido a las Comunidades Europeas con efectos a 1 de enero de 1986, los artículos 7, apartado 1, y 10 de la Directiva 69/335 prohíben la introducción, posterior al 1 de enero de 1986, de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las operaciones de aumento del capital social comprendidas en el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas de dicho impuesto en virtud del Derecho nacional.

Costas

- 47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

- 1) **A los fines de su aplicación a un Estado que, como la República Portuguesa, se haya adherido a las Comunidades Europeas con efectos a 1 de enero de 1986, el artículo 7, apartado 1, 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, si no se prevén disposiciones excepcionales en el Acta de adhesión de dicho Estado ni en ningún otro acto comunitario, en el sentido de que la exención obligatoria que prevé se aplica a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas del impuesto sobre las aportaciones en este Estado o sujetas a este impuesto pero gravadas a un tipo reducido inferior o igual al 0,50 %.**

- 2) **A los fines de su aplicación a un Estado que, como la República Portuguesa, se haya adherido a las Comunidades Europeas con efectos a 1 de enero de 1986, los artículos 7, apartado 1, y 10 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, prohíben la introducción, posterior al 1 de enero de 1986, de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las operaciones de aumento del capital social comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 que, a 1 de julio de 1984, estuvieran exentas de dicho impuesto en virtud del Derecho nacional.**

Firmas