SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 30 de marzo de 2006 *

En el asunto C-46/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte Suprema di Cassazione (Italia), mediante resolución de 6 de noviembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero de 2004, en el procedimiento entre

Aro Tubi Trafilerie SpA

y

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann, la Sra. N. Colneric y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Aro Tubi Trafilerie SpA, por el Sr. G. Bianco, avvocato;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Velardo, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de mayo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en esencia, la interpretación de los artículos 4, 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 (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por las Directivas 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), y 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 presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Aro Tubi Frafilerie SpA (en lo sucesivo, «Aro Tubi», en calidad de «sociedad absorbente») y el Ministero dell'Economia e delle Finanze, en relación con el cobro de los derechos de registro exigidos con motivo de una doble fusión en la que Aro Tubi absorbió a dos sociedades: por una parte, a su filial, Aro Tubi Estrusi y Profilati SpA (en lo sucesivo, «Aro Tubi Estrusi», en calidad de «sociedad absorbida»), y, por otra, a su sociedad matriz, Fratelli Gaggini SpA (en lo sucesivo, «Fratelli Gaggini», en calidad de «sociedad absorbida»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Como resulta de sus considerandos primero y tercero, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, libertad fundamental que se considera esencial para la creación de un mercado interior. A tal efecto, pretende eliminar los obstáculos fiscales en el ámbito de la concentración de capitales, en particular en lo relativo a las aportaciones de capital a las sociedades.

4 Para ello, los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 obligan a establecer un impuesto armonizado sobre las aportaciones de capital a las sociedades (en lo sucesivo, «impuesto sobre las aportaciones»).

5 El artículo 4 de la Directiva 69/335 establece la lista de las operaciones que los Estados pueden o deben gravar, según los casos, con dicho impuesto sobre las aportaciones (en lo sucesivo, «aportaciones a sociedades»).

6 Así, el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva dispone que los Estados miembros someterán al impuesto sobre las aportaciones «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza».

7 En virtud del artículo 4, apartado 2, letra b), de la misma Directiva, los Estados miembros podrán someter al impuesto sobre las aportaciones «el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social, sino que o tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales».

8 El artículo 7 de la Directiva 69/335 fija los tipos del impuesto sobre las aportaciones.

9 En cuanto a las fusiones, el artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335, en su versión inicial, establecía un tipo reducido en determinadas circunstancias.

«1. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones que el Consejo adopte de conformidad con el apartado 2:

[...]

b) [el] 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.

Esta reducción estará subordinada a las siguientes condiciones:

— que las aportaciones estén remuneradas exclusivamente mediante la atribución de participaciones sociales, [...]

— y que las sociedades que intervengan en la operación tengan la sede de su dirección efectiva o su domicilio social en el territorio de un Estado miembro;

[...]»

10 El tipo así fijado fue modificado en dos ocasiones.

11 En primer lugar, el artículo 2 de la Directiva 73/80 decretó que «los tipos reducidos que se contemplan en [la letra b)] del apartado 1 del artículo 7 de la [...] Directiva [69/335] quedarán fijados entre el 0 % y el 0,50 % a partir del 1 de enero de 1976».

12 Posteriormente, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 85/303, aplicable a partir del 1 de enero de 1986, dispuso que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 sería sustituido por el texto siguiente:

«Los Estados miembros eximirán del [impuesto sobre las aportaciones] 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 %.

[...]»

13 Por consiguiente, tras dichas modificaciones, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 establece actualmente una exención del impuesto sobre las aportaciones si se cumplen los tres requisitos siguientes: a) que se aporte la totalidad del patrimonio de una sociedad de capital, o de una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes; b) que dicha aportación se remunere exclusivamente mediante la atribución de participaciones sociales, y c) que la sede de la dirección efectiva o el domicilio social de las sociedades que intervengan en la operación se encuentre en el territorio de un Estado miembro. Para dichas fusiones, el tipo del impuesto sobre las aportaciones se ha reducido pues a cero con el transcurso de los años.

14 Además, el artículo 10 de la Directiva 69/335, interpretado a la luz del último considerando de la misma, prevé la supresión de los impuestos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital (en lo sucesivo, «impuestos similares al impuesto sobre las aportaciones»).

Normativa nacional

15 A tenor del artículo 1 del Decreto del Presidente della Repubblica nº 131/1986, de 26 de abril de 1986 (suplemento ordinario de la GURI nº 99, de 30 de abril de 1986), en su versión aplicable en el momento de los hechos, «la tasa de inscripción registral [imposta di registro] se aplicará [...] a los actos sujetos a inscripción registral obligatoria y a aquellos cuya inscripción registral se solicite voluntariamente».

16 A tenor del artículo 2, letra a), del Decreto nº 131/1986, estarán sujetos a inscripción registral obligatoria, de conformidad con los artículos siguientes, los actos indicados en el baremo adjunto, si han sido plasmados por escrito en el territorio del Estado.

17 A este respecto, el artículo 4, párrafo primero, letra b), de la primera parte de dicho baremo dispone que las fusiones de sociedades estarán sometidas a una tasa de inscripción registral proporcional del 1 %.

Litigio principal y cuestión prejudicial

18 Aro Tubi es una sociedad anónima italiana cuyas acciones pertenecían en su totalidad de otra sociedad anónima italiana, Fratelli Gaggini. A su vez, Aro Tubi poseía todas las acciones de una tercera sociedad anónima italiana, Aro Tubi Estrusi.

19 Mediante escritura pública de 19 de diciembre de 1995, la sociedad Aro Tubi absorbió a través de una fusión a su filial, Aro Trubi Estrusi (fusión denominada «impropia»).

20 Mediante la referida escritura, Aro Tubi absorbió además a su sociedad matriz, Fratelli Gaggini (fusión denominada «inversa»). De ese modo, Aro Tubi adquirió el patrimonio social de Fratelli Gaggini, compuesto principalmente por inmuebles, patentes y marcas. En contrapartida, los accionistas de Fratelli Gaggini recibieron la totalidad de las acciones de Aro Tubi.

21 Con motivo de estas dos fusiones, Aro Tubi tuvo que abonar, el 2 de enero de 1996, una tasa de inscripción registral de un 1 % sobre el importe resultante de la situación patrimonial de las dos sociedades absorbidas, Aro Turbi Estrusi y Fratelli Gaggini, o sea, 54.761.000 ITL en total.

22 Mediante reclamación de 29 de julio de 1996, Aro Tubi solicitó al Ufficio Atti Pubblici di Milano la devolución de las tasas de inscripción registral abonadas. Tras la desestimación tácita de su reclamación por parte de las autoridades fiscales, Aro Tubi interpuso un recurso por el que impugnaba la procedencia de tal impuesto. Inicialmente dicho recurso fue estimado por la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, pero posteriormente fue desestimado por la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ante quien había apelado la Amministrazione Finanziaria dello Stato. A continuación, Aro Tubi interpuso un recurso de casación contra la sentencia de apelación.

23 Al albergar dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen italiano que exigía el pago de una tasa de inscripción registral con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida, la Corte Suprema di Cassazione decidió suspender el procedimiento en el asunto del que conocía y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión de si la Directiva 69/335 se oponía a dicho régimen.

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en unas circunstancias como las descritas en el asunto principal, la Directiva 69/335 se opone al cobro de una tasa de inscripción registral del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida,.

25 A tal efecto, procede examinar, con carácter preliminar, si la tasa de inscripción registral controvertida en el litigio principal reúne las características de un «impuesto sobre las aportaciones» a efectos de los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 o si debe calificarse de «impuesto similar al impuesto sobre las aportaciones» a efectos del artículo 10 de la citada Directiva.

26 A este respecto, de una reiterada jurisprudencia resulta que la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, gravamen, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véase la sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa y Société française maritime, C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505, apartado 39).

27 En cuanto a la tasa proporcional del 1 % sobre el valor de las aportaciones a sociedades, procede considerar que lo que constituye el hecho imponible de dicha tasa es precisamente la propia aportación, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo, de modo que esta tasa debe calificarse, en principio, de «impuesto sobre las aportaciones» y no de «impuesto similar al impuesto sobre las aportaciones» a efectos de la Directiva 69/335 (véase, en este sentido, la sentencia Bautiaa y Société française maritime, antes citada, apartado 40).

28 Por consiguiente, la legalidad de la tasa controvertida en el asunto principal debe examinarse a la luz de los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335.

29 En primer lugar, procede recordar, que el artículo 4 de la Directiva 69/335 determina las operaciones que se hallan sujetas al impuesto sobre las aportaciones o que los Estados miembros pueden decidir someter a dicho impuesto (véanse en este sentido, en particular, la sentencia de 18 de marzo de 1993, Viessmann, C-280/91, Rec. p. I-971, apartado 12; la sentencia Bautiaa y Société française maritime, antes citada, apartados 31 y 32, y la de 27 de octubre de 1998, Agas, C-152/97, Rec. p. I-6553, apartados 19 y 20).

30 La operación controvertida en el asunto principal constituye una fusión por absorción. En principio, esta fusión podría ser analizada a la luz del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, o del artículo 4, apartado 2, letra b), de esa misma Directiva.

31 Así, el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 establece que el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza quedará sujeto al impuesto sobre las aportaciones.

32 El artículo 4, apartado 2, letra b), de esa misma Directiva dispone que los Estados miembros podrán someter al impuesto sobre las aportaciones el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social, sino que puedan aumentar el valor de las partes sociales.

33 Pues bien, al comparar estas dos disposiciones es necesario señalar que el «aumento del capital social» en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 implica el aumento formal del capital social, bien mediante la emisión de nuevas participaciones sociales, bien mediante un incremento del valor nominal de las participaciones sociales existentes (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 15, y de 12 de enero de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec. p. I-525, apartado 33).

34 Por el contrario, dado que el patrimonio social se define como el conjunto de los bienes que los socios han puesto en común, con sus incrementos (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen, C-38/88, Rec. p. I-1447, apartado 12), el «incremento del patrimonio social» en el sentido del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 comprende, en principio, cualquier forma de aumento del patrimonio social de una sociedad de capital (sentencia Senior

Engineering Investments, antes citada, apartado 34). Así, el Tribunal de Justicia ha calificado de «incremento del patrimonio social» en el sentido de dicha disposición, por ejemplo, una transferencia de beneficios (véase la sentencia de 13 de octubre de 1992, Weber Haus, C-49/91, Rec. p. I-5207, apartado 10), un préstamo sin interés (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Rec. p. I-7397, apartado 18), una asunción de pérdidas (véase la sentencia Siegen, antes citada, apartado 13) y la renuncia a un crédito (véase la sentencia de 5 de febrero de 1991, Deltakabel, C-15/89, Rec. p. I-241, apartado 12).

35 En el asunto principal, no se discute que la fusión de que se trata no dio lugar a un «aumento del capital social» de la sociedad absorbente (Aro Tubi). Por consiguiente, dicha fusión no se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

36 Sin embargo, dicha fusión está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

37 En efecto, en primer lugar, la escritura de fusión muestra que la sociedad absorbida (Fratelli Gaggini), por una parte, no estaba sobreendeudada y, por otra, que no sólo era propietaria de las acciones en la sociedad absorbente (Aro Tubi), sino también de otros activos, en particular inmuebles, patentes y marcas. Con motivo de la fusión, dichos bienes fueron aportados a la sociedad absorbente (Aro Tubi). Por lo tanto, dicha fusión tuvo como consecuencia un «incremento del patrimonio social» de esta última.

38 En segundo lugar, habida cuenta de este incremento del patrimonio social, la fusión de que se trata en el asunto principal «pudo aumentar el valor de las partes sociales» en la sociedad absorbente (Aro Tubi). Como consecuencia de dicha fusión, las acciones de ésta tienen, de hecho, más valor.

39 En tercer lugar, la fusión de que se trata se presenta como una «prestación efectuada por un socio», en el sentido del artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 que, en principio, puede ser sometida al impuesto sobre las aportaciones.

40 De lo antedicho se desprende que la fusión controvertida en el asunto principal constituye una aportación a sociedades contemplada en el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335 que, en principio, puede estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones.

41 No obstante, procede recordar que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 exime del impuesto sobre las aportaciones determinadas operaciones gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % a 1 de julio de 1984.

42 Pues bien, de las versiones anteriores de dicha disposición (descritas en los apartados 9 y 11 de la presente sentencia) se desprende que, en esta última fecha, es decir, el 1 de julio de 1984, las fusiones se gravaban a un tipo comprendido entre el 0 % y el 0,50 % si cumplían los tres requisitos siguientes: a) que se aportase la totalidad del patrimonio de una sociedad de capital o de una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes; b) que dicha aportación se remunerase exclusivamente mediante la atribución de participaciones sociales, y c) que la sede de la dirección efectiva o el domicilio social de las sociedades que intervenían en la operación se encontrasen en el territorio de un Estado miembro.

43 Por lo que se refiere a la fusión controvertida en el asunto principal, procede hacer constar, en primer lugar, que una sociedad de capitales, Fratelli Gaggini, aportó la totalidad de su patrimonio a otra sociedad de capitales ya existente, Aro Tubi.

44 En segundo lugar, dicha aportación se remuneró exclusivamente mediante la atribución de acciones de la sociedad absorbente (Aro Tubi). En efecto, las acciones propias que Aro Tubi había adquirido gracias al patrimonio de Fratelli Gaggini fueron reatribuidas seguidamente a los socios de Fratelli Gaggini.

45 En tercer lugar, las dos sociedades implicadas, Aro Tubi y Fratelli Gaggini, tienen su domicilio social en Italia.

46 En consecuencia, la fusión controvertida en el asunto principal se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335. Por lo tanto, está exenta y no puede ser gravada con un impuesto sobre las aportaciones.

47 A tenor de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que, en unas circunstancias como las del asunto principal, la Directiva 69/335 se opone al cobro de una tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida.

Costas

48 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 este Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

En unas circunstancias como las del asunto principal, 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 las Directivas 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, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, se opone al cobro de un tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida.

Firmas