Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 12 de enero de 2012 [1]

Asunto C-443/09

CCIAA di Cosenza
contra
Grillo Star Srl

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italia)]

«Directiva 2008/7/CE — Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales — Derechos anuales satisfechos a las cámaras locales de comercio e industria»

I. Introducción

1. El presente asunto le brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de precisar, tras su sentencia en el asunto Denkavit Internationaal y otros,[2] su jurisprudencia en materia de impuestos indirectos sobre las sociedades de capital, prohibidos con arreglo a la Directiva 2008/7/CE.[3] El procedimiento principal tiene por objeto un derecho anual a favor de las cámaras italianas de comercio e industria que han de satisfacer todas las empresas que estén inscritas en el registro de empresas gestionado por dichas cámaras.

II. Marco legal

A. *Derecho de la Unión*

2. La Directiva 2008/7 refunde la Directiva 69/335/CEE.[4] Como ésta había sido sometida a modificaciones importantes en varias ocasiones, el Consejo, por razones de claridad, optó por su refundición, si bien en lo esencial se corresponde con la Directiva precedente.

3. El artículo 5 de la Directiva 2008/7 lleva por título «Operaciones no sujetas a impuestos indirectos» y dispone:

«1. Los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a lo siguiente:

[…]

1 — Lengua original: alemán.

2 — Sentencia de 11 de junio de 1996 (C-2/94, Rec. p. I-2827).

3 — Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 46, p. 11); en lo sucesivo, «Directiva del impuesto sobre sociedades».

4 — Directiva 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).

c) inscripción en el registro o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades de capital puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica; […]».

4. El artículo 6 de la Directiva 2008/7 establece:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 5, los Estados miembros podrán percibir los siguientes derechos e impuestos:

[…]

e) derechos que tengan un carácter remunerativo; […]».

B. *Derecho nacional*

5. En su versión aplicable al litigio, las disposiciones italianas pertinentes preveían lo siguiente.

6. El artículo 2.188, apartado 1, del Código Civil italiano (*Codice Civile*; en lo sucesivo, «CC») introdujo un registro de empresas, en el que deben inscribirse todas las empresas industriales, mercantiles y financieras. La obligación de inscribirse incumbe tanto a los empresarios individuales como, por ejemplo, a las sociedades de responsabilidad limitada, con arreglo al artículo 2.200 del CC, aun cuando no desarrollen ninguna actividad económica. Con arreglo al artículo 8 de la Ley nº 580, de 29 de diciembre de 1993,[5] el registro de empresas es gestionado por las cámaras de comercio e industria.

7. El importe que deben satisfacer anualmente las empresas inscritas en el registro de empresas a las cámaras de comercio e industria se establece en un decreto ministerial. Del artículo 3 del Decreto para el año 2009 se desprende que el derecho anual para empresas con un volumen anual de operaciones de hasta 100.000 euros asciende a un importe fijo de 200 euros. Para las empresas con un volumen anual de operaciones superior, la cuantía del derecho se establece como porcentaje sobre el volumen de operaciones.

III. Hechos, procedimiento principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

8. Sobre el patrimonio de la sociedad italiana Grillo Star Srl[6] se ha incoado el procedimiento de quiebra.

9. El órgano jurisdiccional remitente está a cargo de la determinación de la masa pasiva de la sociedad Grillo Star. La Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Cosenza (Cámara de comercio, industria, artesanado y agricultura de Cosenza)[7] solicitó la integración en la masa pasiva de un crédito por importe de 200 euros, en concepto del derecho anual adeudado, para el año 2009,[8] por toda empresa inscrita en el registro de empresas, establecido en el artículo 2.188 del CC.

10. El órgano jurisdiccional remitente duda de la compatibilidad de dicho derecho anual con la Directiva 2008/7,[9] razón por la cual suspendió el procedimiento principal a fin de plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Son contrarios a la Directiva 2008/7/CE del Consejo de la Unión Europea, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, los criterios de determinación del derecho anual previsto en el artículo 18, letra b), de la Ley italiana nº 580, de 29 diciembre de 1993, establecidos en los apartados 3, 4, 5 y 6 del citado artículo, en la medida en que no pueden incluirse en la excepción prevista en el artículo 6, letra e), de la citada Directiva?

5 — Ley relativa a la reorganización de las cámaras de comercio, industria, artesanado y agricultura, GURI nº 6, de 11 de enero de 1994.

6 — En lo sucesivo, «Grillo Star» o «Grillo Star en quiebra».

7 — En lo sucesivo, «CCIAA de Cosenza».

8 — Incrementado por los intereses, de un importe de 113,39 euros.

9 — La aplicabilidad de la Directiva a la sociedad de responsabilidad limitada en cuestión resulta directamente de la inclusión de la società a responsabilità limitata en el número 12 del anexo I de la Directiva 2008/7.

2) En particular:

— ¿Presenta carácter "remunerativo" este derecho anual, que se determina en función de "los recursos necesarios para la prestación de los servicios que el sistema de cámaras de comercio está obligado a ofrecer en todo el territorio nacional"?

— ¿Excluye el carácter remunerativo del derecho anual el establecimiento de un "fondo de compensación" que tiene por objeto homogeneizar en todo el territorio nacional el desarrollo de todas las "funciones administrativas" atribuidas por la ley a las cámaras de comercio?

— ¿Es compatible con el carácter remunerativo del citado derecho la facultad atribuida a las distintas cámaras de comercio de aumentar hasta un 20 % el importe del derecho anual con el objeto de cofinanciar iniciativas destinadas al incremento de la producción y a la mejora de las condiciones económicas de la circunscripción territorial a la que pertenecen?

— ¿Se opone al carácter remunerativo del derecho anual la inexistencia de una previsión expresa de las modalidades de determinación de los recursos necesarios para la llevanza y la actualización de las inscripciones y anotaciones en el registro mercantil por parte de las cámaras de comercio?

— ¿Es compatible el cálculo a tanto alzado del derecho anual con su carácter remunerativo cuando no está previsto que se compruebe "regularmente" su adecuación al coste medio del servicio?»

11. Mediante resolución de 13 de septiembre de 2010, el órgano jurisdiccional remitente completó su petición con las siguientes dos cuestiones:

«1) ¿Resulta contrario a la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, el hecho de que una sociedad de capital que no desarrolle ni haya desarrollado nunca actividad económica alguna y que por tanto figure como "inactiva" esté obligada al pago de la contribución a la financiación de la Cámara de Comercio?

2) ¿Resulta contrarios a la Directiva antes citada la naturaleza constitutiva de la inscripción en el registro mercantil, la cual constituye en el ordenamiento jurídico italiano un hecho indefectiblemente vinculado a la adquisición de la personalidad jurídica de la sociedad de capital, y, en consecuencia, el pago del "derecho anual"?

12. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas Grillo Star en quiebra, la CCIAA de Cosenza, Austria, Alemania e Italia, así como la Comisión Europea. En la vista celebrada el 20 de octubre de 2011 intervinieron Grillo Star en quiebra, la CCIAA de Cosenza, Alemania, Italia y la Comisión.

IV. Apreciación jurídica

A. *Admisibilidad de la petición de decisión prejudicial*

13. Fue en su respuesta escrita a las preguntas que el Tribunal de Justicia remitió a los intervinientes en el procedimiento, cuando la CCIAA de Cosenza alegó por primera vez que la petición de decisión prejudicial no era admisible, aduciendo que el órgano jurisdiccional remitente carece de facultad de remisión. Es irrelevante el hecho de que dicha objeción se formulara en una fase tan avanzada del procedimiento, pues la facultad de remisión debe examinarse de oficio.

14. El procedimiento principal versa sobre la determinación del pasivo existente con cargo a la masa concursal de la sociedad Grillo Star. La CCIAA de Cosenza entiende que el juez remitente, en la fase en que se encuentra el procedimiento de quiebra, ejerce únicamente una función de supervisión y control. Afirma que no hay un litigio pendiente, pues la decisión no se toma en un procedimiento contradictorio.

15. Con arreglo al artículo 267 TFUE, todos los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros ostentan la facultad de remisión. El concepto de órgano jurisdiccional debe definirse de una forma autónoma, propia del Derecho de la Unión. El Tribunal de Justicia ha desarrollado un conjunto de criterios a partir de los cuales se ha de apreciar globalmente la condición de órgano jurisdiccional. Conforme a dichos criterios, debe tratarse de un organismo independiente, de origen legal, permanente, cuya jurisdicción tenga carácter obligatorio, y que en un procedimiento contradictorio dicte una decisión de carácter jurisdiccional. [10]

16. El Tribunal de Justicia, aplicando dichos criterios, ha rechazado peticiones de decisión prejudicial de órganos jurisdiccionales que actuaban en calidad de autoridad administrativa en el marco de procedimientos de jurisdicción voluntaria. En aquellos casos se trataba, por ejemplo, de resolver sobre una solicitud de calificación de los Estatutos de una sociedad a efectos de su inscripción en el Registro Mercantil [11] y del nombramiento judicial de un liquidador «adicional» del patrimonio subsistente de una sociedad cuyo asiento registral había sido cancelado. [12] Declaró que estaría facultado para remitir una cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional que en un asunto así tuviera que ocuparse de un recurso. [13]

17. En el presente contexto es indudable que el organismo remitente satisface los requisitos formales que exige el artículo 267 TFUE a un órgano jurisdiccional. Lo que cabe plantearse es si el procedimiento principal es un procedimiento contradictorio y si el procedimiento culminará, en todo caso, con una resolución de carácter jurisdiccional.

1. Procedimiento contradictorio

18. El Tribunal de Justicia ha declarado que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto. [14] En un procedimiento de control de la adjudicación de contratos públicos consideró suficiente que las partes del procedimiento ante el servicio de control de la adjudicación de los contratos debieran ser oídas. La diversidad de procedimientos y la autonomía procesal en los Estados miembros invitan a entender el criterio del procedimiento contradictorio en un sentido no demasiado formalista. De lo contrario, y en función de la configuración concreta del procedimiento nacional, ante litigios materialmente idénticos podrían obtenerse resultados arbitrarios en cuanto a la facultad de remisión.

19. Aunque en el presente procedimiento principal no haya formalmente dos partes enfrentadas en calidad de demandante y demandado, como parece sugerir el encabezamiento de la resolución de remisión, es evidente que los intervinientes (el administrador de la quiebra y los acreedores) tienen ocasión de presentar observaciones, tanto por escrito como en la vista, ante el órgano jurisdiccional remitente. En ese sentido, como interesados en el procedimiento principal, tanto la CCIAA de Cosenza como Grillo Star en quiebra han podido participar a los efectos de la petición de decisión prejudicial. Por tanto, debe afirmarse que se cumple el criterio del procedimiento contradictorio.

10 — Véanse las recientes sentencias de 22 de diciembre de 2010, Koller (C-118/09, Rec. p. I-13627), apartado 22, y de 14 de junio de 2011, Miles y otros (C-196/09, Rec. p. I-5105), apartado 37. Durante algún tiempo, el Tribunal de Justicia había prescindido explícitamente del requisito de que existe un procedimiento contencioso o contradictorio; véanse las sentencias de 17 de mayo de 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Rec. p. I-1783), apartado 12; de 19 de octubre de 1995, Job Centre (C-111/94, Rec. p. I-3361), apartado 9, y de 15 de enero de 2002, Lutz y otros (C-182/00, Rec. p. I-547), apartado 13.

11 — Sentencia Job Centre, citada en la nota 10, apartado 9.

12 — Auto de 12 de enero de 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Rec. p. I-101), apartado 19.

13 — Auto Amiraike Berlin, citado en la nota 12, apartado 20.

14 — Sentencia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec. p. I-4961), apartado 31.

2. Resolución de carácter jurisdiccional

20. Resulta más difícil responder a la cuestión de si el órgano jurisdiccional remitente actúa solamente en calidad de autoridad administrativa o si dictará en un litigio una resolución de carácter jurisdiccional.

21. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se desprende una definición explícita del criterio «resolución de carácter jurisdiccional», pero sí que ha atendido, entre otras, a si la resolución que se adopte puede adquirir fuerza de cosa juzgada. [15]

22. En la vista, la CCIAA de Cosenza y Grillo Star en quiebra han formulado afirmaciones contradictorias sobre la fuerza de cosa juzgada de la futura resolución del órgano jurisdiccional remitente: la CCIAA de Cosenza negó que la resolución del juez remitente pudiera tener fuerza de cosa juzgada, mientras que Grillo Star en quiebra la afirmó, si bien la calificó, en cualquier caso, como «ejecutable».

23. No obstante, independientemente de la cuestión técnica de la fuerza de cosa juzgada, a mi juicio sí que estamos ante una resolución de carácter jurisdiccional, pues, con arreglo a la afirmación de la CCIAA, que no ha sido rebatida, el juez en el procedimiento principal tiene como función, una vez oídas las partes en una vista, determinar en una resolución motivada la masa pasiva que debe admitirse. La resolución, por medio de la cuota en la quiebra, tiene efectos para todos los demás acreedores. Dado que, en consecuencia, la resolución del órgano jurisdiccional remitente sobre la integración, controvertida entre las partes en cuanto al fondo, en la masa pasiva del crédito correspondiente al supuesto derecho anual implica efectos jurídicos obligatorios, tiene carácter jurisdiccional.

24. Por lo demás, la Comisión ha señalado que la cuestión del carácter jurisdiccional de la determinación de la masa pasiva es muy controvertida en la doctrina italiana. Explicó que algunos autores ven en ella una actividad más bien de carácter administrativo, mientras que otras voces autorizadas opinan que la determinación de la masa pasiva es una verdadera actividad jurisdiccional. En cualquier caso, ante la duda, y a la vista de una calificación tan poco clara de un procedimiento con arreglo al Derecho nacional, el Tribunal de Justicia debería entender que el órgano jurisdiccional sí ostenta la facultad de remisión.

25. Por último, deseo exponer también un argumento pragmático, en relación con otro acto sobre cuya interpretación tendría consecuencias la negación de la facultad de remisión en el presente asunto. Efectivamente, el Reglamento (CE) nº 1346/2000 [16] contiene disposiciones sobre la presentación de los créditos en el procedimiento de insolvencia. Para que el Tribunal de Justicia pueda hacer una interpretación de las disposiciones de dicho Reglamento también en el marco de la primera fase del procedimiento, la facultad de remisión en relación con la determinación judicial de la inclusión de créditos en la masa pasiva no debería estar sujeta a requisitos excesivamente rigurosos. En definitiva, por motivos de economía procesal, sería conveniente permitir el planteamiento de una petición de decisión prejudicial en la fase más temprana posible, evitándose así la necesidad de un procedimiento de recurso posterior con el fin de permitir dicho planteamiento. [17]

26. Por tanto, el Tribunal de Justicia está facultado para responder a las cuestiones prejudiciales.

15 — Véanse las sentencias de 30 de junio de 2005, Längst (C-165/03, Rec. p. I-5637), apartado 26, y Dorsch Consult, citada en la nota 14, apartado 37.

16 — Reglamento del Consejo, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia (DO L 160, p. 1).

17 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 28 de octubre de 2004 en el asunto Syfait y otros (sentencia de 31 de mayo de 2005, C-53/03, Rec. p. I-4609), punto 45, así como, en otro contexto, mis conclusiones presentadas el 18 de julio de 2007 en el asunto Tedesco (auto de 27 de septiembre de 2007, C-175/06, Rec. p. I-7929), punto 22, y el 2 de septiembre de 2010, en el asunto Weryński (sentencia de 17 de febrero de 2011, C-283/09, Rec. p. I-601), punto 16.

B. *Respuesta a las cuestiones prejudiciales*

27. Las cuestiones remitidas en primer lugar por el órgano jurisdiccional remitente versaban sobre la cuestión de si los derechos anuales satisfechos a las cámaras de comercio e industria son «derechos que tengan un carácter remunerativo» en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra e), de la Directiva 2008/7.

28. Sin embargo, a título preliminar procede aclarar si en realidad estamos ante un impuesto indirecto prohibido en el sentido del artículo 5 de la Directiva 2008/7. Únicamente si el tributo italiano es un impuesto indirecto se suscitaría a continuación la cuestión de si, como derecho con carácter remunerativo, puede ser excepcionalmente admisible, pues el artículo 6 es una excepción que se aplica solamente si el derecho controvertido, como impuesto indirecto, está comprendido por alguna de las prohibiciones del artículo 5.[18] También las dos preguntas complementarias del órgano jurisdiccional remitente se refieren a la calificación como impuesto indirecto en el sentido del artículo 5 de la Directiva 2008/7.

1. Impuesto indirecto en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/7

29. En el presente caso procede examinar la prohibición del artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva, que dispone que los Estados miembros no establecerán ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a la inscripción en el registro o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades de capital puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica. Por lo tanto, a continuación deben examinarse los dos criterios del artículo 5, apartado 1, letra c), es decir, si el derecho anual es una imposición indirecta en lo que respecta a la inscripción en el registro o cualquier otra formalidad [en la letra a)] y si atiende a la forma jurídica de la sociedad [en la letra b)].

a) Impuesto sobre la inscripción en el registro o cualquier otra formalidad

30. El artículo 5, apartado 1, letra c), prohíbe los impuestos indirectos que graven la inscripción en el registro o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad por la sociedad. Por tanto, debe tratarse, por una parte, de una inscripción en el registro o cualquier otra formalidad y, además, debe ser previa al ejercicio de una actividad. El segundo requisito no debe entenderse en un sentido meramente temporal, de modo que no es determinante que la inscripción se efectúe con anterioridad al ejercicio de una actividad por la sociedad. Esta condición debe entenderse más bien en el sentido de que la inscripción o cualquier otra formalidad es un requisito previo para la actividad o para la capacidad de actuación de una sociedad.

31. La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto un derecho que se devenga anualmente a favor de las cámaras de comercio e industria y que deben satisfacer todas las empresas inscritas en el registro de empresas.

32. El Gobierno alemán ha señalado con acierto que al menos de la primera resolución de remisión no se desprende que el derecho controvertido se recaude *por razón de la inscripción* de la sociedad. En la resolución de remisión únicamente se menciona de forma expresa que el derecho deben soportarlo las empresas inscritas en el registro de empresas. De esta redacción no se deduce claramente si la inscripción en el registro de empresas es un proceso independiente del derecho anual y si sólo se hace referencia a las empresas inscritas en el registro de empresas a los efectos de determinar las unidades sujetas al tributo. También sería posible que el registro de empresas tuviera al mismo tiempo la función de registro mercantil, en que deban inscribirse las sociedades de capital, de modo que el derecho anual sería un requisito para la inscripción de una sociedad en el registro mercantil.

18 — Véase al respecto la sentencia de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 20, en relación con la disposición de idéntico contenido de la anterior Directiva 69/335, citada en la nota 4.

33. Sin embargo, de la resolución de remisión complementaria parece desprenderse que al menos el primer derecho abonado a las cámaras de comercio e industria está vinculado a la inscripción en el registro de empresas y que dicha inscripción es a su vez un requisito para la obtención de la personalidad jurídica de la sociedad.

34. Por tanto, el derecho anual italiano es similar a la normativa neerlandesa que fue objeto del asunto Denkavit Internationaal y otros.[19] En aquel asunto se trataba de un derecho que debía satisfacerse anualmente en virtud de la inscripción de una empresa en la cámara de comercio e industria, sirviendo dicha inscripción al mismo tiempo como inscripción de la sociedad de capital propietaria de la empresa. Por tanto, en aquel asunto el registro de empresas era al mismo tiempo también el registro mercantil, lo que parece suceder también aquí con arreglo a la normativa italiana.

35. En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia, sin exponer apreciaciones detalladas, entendió que el derecho anual neerlandés era un impuesto sobre la inscripción previa al ejercicio de una actividad. No examinó de forma explícita si el derecho estaba relacionado con el *mantenimiento de la inscripción* de la sociedad en el registro y si era, por tanto, un requisito para su capacidad de actuación.[20] No diferenció, en particular, entre el derecho por la primera inscripción y los sucesivos derechos anuales. Conforme a esta interpretación, también en el presente caso habría que afirmar sin más que se cumple el primer criterio del artículo 5, apartado 1, letra c).

36. Sin embargo, debe diferenciarse entre el derecho relacionado con la primera inscripción y los sucesivos derechos de devengo anual, pues en el presente caso se trata únicamente del derecho anual. En consecuencia, para poder calificar el derecho anual como impuesto que grava la inscripción o formalidad vinculada al ejercicio de una actividad, debería acreditarse que éste está relacionado con el *mantenimiento de la inscripción* de la sociedad y que es un requisito para la futura capacidad de actuación de la sociedad, algo que en el presente caso no está claro.

37. En sus observaciones referentes a la primera petición de decisión prejudicial, la Comisión y el Gobierno italiano han destacado que el derecho anual satisfecho a las cámaras de comercio no es un requisito para el mantenimiento de la inscripción de una sociedad en el registro de empresas. Afirman que el impago del derecho no conduce ni a la cancelación de la inscripción de la sociedad en el registro ni a la pérdida de su personalidad jurídica. De ser así, el derecho anual no sería un requisito para la continuación de la actividad de la sociedad.

38. No obstante, la ampliación de la petición de decisión prejudicial podría interpretarse en el sentido de que el pago del derecho anual es un requisito para que se mantenga la existencia jurídica de la sociedad de capital. Si eso fuese así, el derecho anual sería un requisito para la capacidad de obrar de la sociedad y le sería aplicable el artículo 5 de la Directiva, siempre que se exija por razón de la forma jurídica de la sociedad. Grillo Star observó al respecto en la vista que, en caso de impago del derecho anual, las correspondientes cámaras de comercio no expiden determinados certificados que una empresa necesita para participar en la vida empresarial. También dichos certificados podrían ser una formalidad exigida para el ejercicio de una actividad por parte de la sociedad.

39. A falta de información más detallada, no es posible alcanzar aquí una conclusión definitiva. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente aclarar la contradicción señalada.

40. Si el derecho anual no fuera un requisito para la actuación de la sociedad, por esa misma razón ya no sería un impuesto indirecto a los efectos del artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva. En cambio, si fuera un requisito para la actuación de la sociedad, únicamente estaría prohibida si se impone a la sociedad de capital *por razón de su forma jurídica*. Y eso es lo que examinaré a continuación.

19 — Citado en la nota 2.

20 — Véase al respecto también la sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915), apartado 31. En esta sentencia, a mi juicio, también se considera implícitamente que el derecho en cuestión sirve al mantenimiento de la inscripción de la sociedad.

b) Sujeción por razón de la forma jurídica

41. Para una mejor comprensión de este criterio procede examinar en primer lugar la finalidad de la Directiva. La Directiva pretende fomentar la libre circulación de capitales.[21] En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha justificado la prohibición contenida en el artículo 5 de la Directiva 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.[22]

i) La sentencia Denkavit Internationaal y otros

42. Partiendo de dicha finalidad de la Directiva, el Tribunal de Justicia examinó en el asunto Denkavit Internationaal y otros[23] la cotización al registro mercantil neerlandés, que se devengaba anualmente por la inscripción de una empresa en una Cámara de Comercio e Industria, operación que equivalía a la inscripción de la sociedad de capital que era propietaria de la empresa. No obstante, la inscripción al mismo tiempo de la sociedad de capital no llevaba consigo un incremento de la cotización a la cámara de comercio.

43. El Tribunal de Justicia constató que el controvertido derecho neerlandés no era un impuesto prohibido a los efectos de la Directiva. Lo determinante era que el hecho imponible de dicho tributo no era la inscripción de la sociedad propietaria de una empresa, sino la inscripción de la propia empresa,[24] de modo que el tributo no se devengaba por razón de la forma jurídica de la sociedad como sociedad de capital. Por el contrario, se trataba de un gravamen al que estaban sometidas en función de sus fondos propios todas las entidades que participan en los intercambios económicos.

44. Para fundamentar que el tributo neerlandés era independiente de la forma jurídica que adoptase la sociedad, el Tribunal de Justicia también prestó importancia al hecho de que su devengo no dependía de que la entidad propietaria de la empresa fuese una persona física o jurídica, una sociedad personalista o una sociedad de capital. La sujeción al tributo de las sociedades personalistas y de las personas físicas fue la prueba de que la imposición precisamente no se efectuaba por razón de la forma jurídica de la sociedad de capital.

ii) Aplicación de dichos criterios al presente asunto

45. Partiendo de dichos criterios, en el presente caso debe considerarse que el derecho controvertido no se devenga por razón de la forma jurídica de la sociedad de capital.

46. En la medida en que las indicaciones, algo escasas, de la resolución de remisión permiten una conclusión definitiva, el derecho anual italiano esencialmente se corresponde con las características del tributo neerlandés, pues están sujetas al mismo las empresas, no las sociedades. Si con la inscripción o con el mantenimiento de la inscripción en el registro de empresas, en el caso de las sociedades, también se cumple la función de un registro mercantil sin que esto implique un incremento del derecho anual, esto se corresponde con el régimen neerlandés.

47. Todos los intervinientes en el procedimiento, salvo Grillo Star, han señalado que también con arreglo al Derecho italiano el derecho anual lo deben satisfacer a la cámara de comercio no sólo las sociedades de capital, sino también las sociedades personalistas, de modo que el elemento de referencia del tributo no es la forma jurídica de la sociedad, sino la empresa.

21 — Véase el considerando segundo de la Directiva 2008/7.

22 — Sentencia Denkavit Internationaal y otros, citada en la nota 2, apartado 23.

23 — Citado en la nota 2.

24 — Sentencia Denkavit Internationaal y otros, citada en la nota 2, apartado 24.

48. A diferencia del asunto Denkavit, en el que el Tribunal de Justicia pudo argumentar que con arreglo al Derecho neerlandés también estaban sujetas al tributo las sociedades personalistas, de modo que las sociedades de capital no eran gravadas por razón de su forma jurídica, este argumento ya no puede sostenerse tras la refundición de la Directiva.

49. Efectivamente, el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2008/7, a los efectos de la propia Directiva, asimila a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos. Si bien la Directiva antecedente, la Directiva 69/335,[25] contenía, en su artículo 3, apartado 2, una disposición idéntica, preveía la posibilidad de que un Estado miembro pudiera prescindir de la equiparación de otras sociedades a las sociedades de capital. Por tanto, las sociedades personalistas difícilmente podrán servir a efectos de comparación.

50. En cualquier caso, esto no es relevante para el presente asunto, pues, con arreglo al artículo 2.195 del CC, no sólo las sociedades con fines lucrativos, sino también las personas físicas como empresarios individuales deben inscribirse en el registro de empresas italiano, estando sujetas, por tanto, al derecho anual que debe abonarse a las cámaras de comercio e industria. En consecuencia, puede aducirse la sujeción al derecho anual de las personas físicas como empresarios individuales como prueba de que el derecho anual que debe abonarse a las cámaras de comercio e industria no se vincula a la forma societaria, sino a la empresa de la que es propietaria la sociedad.

51. Por lo tanto, el derecho controvertido no constituye un impuesto indirecto prohibido en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva.

iii) Cuestión prejudicial complementaria – Sujeción tributaria de sociedades inactivas

52. Con la resolución de remisión complementaria, el órgano jurisdiccional remitente centra la atención en otro aspecto de la normativa italiana. Pregunta si es compatible con el artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva exigir el derecho anual a una sociedad que nunca ejerció actividad económica alguna. Expone al respecto que Grillo Star nunca desarrolló una actividad económica.

53. Detrás de la pregunta se encuentra la opinión del órgano jurisdiccional remitente de que, cuando se grava a una sociedad inactiva, no puede considerarse que, en el sentido de la sentencia Denkavit, el elemento de referencia para el derecho controvertido sea la inscripción de la empresa y no la de la sociedad. Se sostiene que, en el caso de una sociedad inactiva en la que, por tanto, no hay una empresa, sólo la propia sociedad y no la empresa puede ser el elemento de referencia del derecho anual, lo que sería incompatible con la Directiva. En ese sentido, la cuestión complementaria plantea, en esencia, si la Directiva 2008/7 exige que las sociedades inactivas queden excluidas del derecho anual.

54. El órgano jurisdiccional remitente parece fundamentar su argumentación en una afirmación del Tribunal de Justicia en la sentencia Denkavit. Al examinar las disposiciones neerlandesas, el Tribunal de Justicia mencionó al respecto que, con arreglo al Derecho neerlandés, la sujeción tributaria «no se extiende a las sociedades “vacías”, es decir, que carecen de activos y no desarrollan ya por tanto actividad alguna».[26] En relación con dicha afirmación del Tribunal de Justicia debe observarse, antes de nada, que no se trata de un argumento principal de la sentencia. En ese sentido no procede trasladarla sin más a otras situaciones.

55. La pregunta complementaria del órgano jurisdiccional remitente por la sujeción tributaria de las sociedades inactivas podría entenderse en el sentido de que se refiere al tratamiento que se ha de dispensar a las sociedades preconstituidas, es decir, que están inactivas pero que, al contrario de las sociedades «vacías» mencionadas en el asunto Denkavit, sí que disponen de activos. Tales sociedades preconstituidas se fundan con la intención de que inicialmente no desarrollen ninguna actividad

25 — Citada en la nota 4.

26 — Sentencia Denkavit Internationaal y otros, citada en la nota 2, apartado 29.

económica, pero sí más adelante, por ejemplo, tras una enajenación. La cuestión de si las sociedades preconstituidas pueden estar sujetas al tributo es sin duda interesante. Habría que aclarar, entre otras cosas, qué significado se puede atribuir en realidad a la citada afirmación del Tribunal de Justicia y, en su caso, si de la otra afirmación del Tribunal de Justicia en la sentencia Denkavit Internationaal y otros, en el sentido de que «toda creación de una sociedad tiene en principio por objeto la explotación de una empresa»,[27] se deduce que es suficiente que una sociedad preconstituida persiga desarrollar en algún momento una actividad económica (por ejemplo, tras una adquisición).

56. En realidad no comparto la argumentación de la Comisión, que en el presente procedimiento destacó que las sociedades inactivas a menudo son utilizadas para la evasión fiscal y el lavado de dinero, de modo que no son merecedoras de un tratamiento ventajoso. Las sociedades preconstituidas sí que pueden existir para fines legítimos y, en ese sentido, sí que pueden facilitar perfectamente el ejercicio de las libertades fundamentales. Así, a un inversor o empresario extranjero le puede resultar más sencillo fundar una empresa en otro Estado miembro adquiriendo una sociedad preconstituida a tal efecto, evitando de este modo el coste en tiempo y las eventuales dificultades relacionadas con la constitución de una sociedad y su inscripción.

57. En cualquier caso, como expondré a continuación, la cuestión del tratamiento de las sociedades inactivas es en el presente asunto de naturaleza hipotética y, en consecuencia, no debe ser respondida, pues Grillo Star no es una sociedad inactiva en el sentido indicado.

58. En su resolución complementaria, el órgano jurisdiccional remitente afirmaba con cierta imprecisión que Grillo Star nunca desarrolló una actividad económica. De forma acertada, la Comisión expresó sus dudas acerca de que sea tan siquiera imaginable que Grillo Star nunca haya desarrollado en realidad una actividad económica. Señaló que, si se parte del hecho de que la sociedad inicialmente estuvo dotada del necesario capital para su constitución, resulta difícil imaginar cómo una sociedad haya podido quebrar sin haber desarrollado una actividad económica. Comparto estas dudas.

59. Preguntada al respecto en la vista, Grillo Star admitió que la sociedad estuvo activa en cierta forma, si bien sus actividades se limitaron a los preparativos para iniciar la actividad económica prevista. El Gobierno italiano ha expuesto al respecto que Grillo Star ya había adquirido inmuebles y mercancías con vistas a la apertura de un negocio de hostelería.

60. Por tanto, en el presente asunto no hay que responder a la cuestión de si la Directiva exige que las sociedades inactivas estén exentas del derecho anual, sino más bien si la Directiva exige que estén exentas del derecho anual las empresas que desarrollen únicamente actividades preparatorias pero que no han iniciado aún la actividad empresarial en realidad prevista. Debe aclararse entonces si también respecto de las sociedades que únicamente desarrollan actividades preparatorias en el sentido mencionado se puede afirmar que el elemento de referencia del derecho anual es la empresa y no la sociedad.

61. Por una parte, en el asunto Denkavit Internationaal y otros, citado en la nota 2, y en relación con el examen de la normativa neerlandesa, el Tribunal de Justicia, como ya expuse, resaltó que «toda creación de una sociedad tiene en principio por objeto la explotación de una empresa». Por lo tanto, a juicio del Tribunal de Justicia no es decisivo si el elemento de referencia del tributo es la actividad económica *efectiva* de una sociedad. El Tribunal de Justicia considera que el punto de referencia del tributo también es la empresa y no la sociedad cuando una sociedad, en el momento de su constitución, *tiene por objeto* la explotación de una empresa.

62. De acuerdo con las apreciaciones de la Comisión, tampoco, atendiendo a la definición italiana del concepto de empresa, es determinante la actividad económica efectiva, sino la posibilidad de desarrollar una actividad económica. Sin embargo, de ser así, con mayor razón deberá bastar que una sociedad ya esté efectuando preparativos con vistas a su actividad económica, iniciando así la realización de la actividad empresarial proyectada.

27 — Citada en la nota 2, apartado 29.

63. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha señalado que la definición del concepto de empresa a los efectos del artículo 5 de la Directiva 2008/7 viene determinada por el Derecho nacional.[28] Por ello tampoco admitió la objeción de que la actividad de una sociedad holding, que se limita a la gestión de sus filiales, no representa una actividad empresarial en sentido propio.

64. En consecuencia, también con arreglo a lo anterior, el legislador italiano es libre de considerar los actos preparatorios como actividad empresarial en lo que concierne al elemento de referencia para el derecho anual. En este sentido, también motivos de índole práctica pueden inducir al legislador a considerar que una sociedad así es una empresa, pues podría ser difícil diferenciar entre las actividades preparatorias y la actividad correspondiente al objeto empresarial, y la decisión en cada caso podría implicar un considerable gasto administrativo.

65. Por los motivos mencionados, nada distinto puede decirse tampoco del argumento expuesto por Grillo Star en la vista en el sentido de que la sociedad, en cualquier caso, ya no puede considerarse una empresa, habida cuenta de la quiebra y la subsiguiente suspensión de la actividad económica. Los Estados miembros son libres de apreciar una actividad empresarial también en relación con una sociedad cuyos negocios funcionen mal en términos económicos y que por esa razón reduzca o suspenda su actividad económica.

66. Por tanto, aun cuando una sociedad únicamente desarrolle actividades preparatorias con vistas al inicio de la actividad económica en realidad prevista, es admisible que el elemento de referencia para el derecho anual sea la inscripción de la empresa y no la inscripción de la sociedad.

67. Como, en consecuencia, ni siquiera estamos ante un impuesto prohibido en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra c), tampoco es necesario examinar el carácter remunerativo con arreglo al artículo 6 de la Directiva.

V. Conclusión

68. En virtud de todo lo expuesto, propongo que se responda al Tribunale di Cosenza del modo siguiente:

«El artículo 5, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, no se opone a un derecho anual que todas las empresas inscritas en el registro de empresas deben abonar a las cámaras de comercio e industria y que está vinculado a una inscripción de la sociedad de capital que condiciona la continuidad del desarrollo de una actividad, cuando la inscripción de la empresa, y no la inscripción de la sociedad de capital propietaria de la empresa, es el elemento de referencia para el derecho anual. A tales efectos, los Estados miembros son libres de considerar como empresa también a las sociedades que únicamente efectúen actos preparatorios con vistas a su actividad económica propiamente dicha.»

28 — Sentencia Denkavit Internationaal y otros, citada en la nota 2, apartado 32, en relación con la disposición precedente de la Directiva 69/335, citada en la nota 4.