SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 18 de enero de 2001 *

En el asunto C-113/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Herta Schmid, en su condición de síndico de la quiebra de P.P. Handels GmbH, en liquidación,

y

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 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 la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente de Sala, el Sr. R. Schintgen (Ponente) y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, por el Sr. K. Opl, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Stix-Hackl, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes y A. Seiça Neves, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. A. Buschmann, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de septiembre de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 17 de marzo de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de abril siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 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 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 cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Sra. Schmid, en su condición de síndico de la quiebra de P.P. Handels GmbH (en lo sucesivo, «Handelsgesellschaft»), y la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administración tributaria; en lo sucesivo, «Finanzlandesdirektion»), en relación con el pago de la cuota mínima del impuesto sobre sociedades.

La normativa comunitaria

3 Como se desprende de su primer considerando, el objetivo de la Directiva 69/335 consiste en promover la libre circulación de capitales, considerada una de las condiciones fundamentales para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

4 Según el sexto considerando de la Directiva 69/335, en lo que atañe a los impuestos que gravan la aportación de capitales, el logro de tal finalidad supone la supresión de los impuestos indirectos hasta entonces en vigor en los Estados miembros y la aplicación, en lugar de éstos, de un impuesto percibido una sola vez dentro del mercado común, e igual en todos los Estados miembros.

5 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital;

b) la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital;

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los socios [...]

[...]»

6 El artículo 4, apartado 1, letras e) a h), de la Directiva 69/335 establece que el traslado de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital de un país tercero o de un Estado miembro a otro Estado miembro también está sujeto al impuesto sobre las aportaciones.

7 El artículo 4, apartado, 2 de la Directiva 69/335 enumera las distintas operaciones que pueden estar sujetas al impuesto sobre las aportaciones; éstas son las siguientes:

«a) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o reservas permanentes o provisionales;

b) 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;

c) el empréstito que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;

d) del empréstito que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el empréstito cumpla la misma función que un aumento del capital social.»

8 La Directiva 69/335, de conformidad con su último considerando, establece asimismo la supresión de otros impuestos indirectos que tienen características idénticas a las del impuesto sobre las aportaciones o del impuesto de timbre, cuyo mantenimiento puede poner en peligro los objetivos que persiguen las medidas previstas en la Directiva. Los impuestos, cuya recaudación se prohíbe, se enumeran, en particular, en el artículo 10 de la Directiva 69/335, a cuyo tenor:

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

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de 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 morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

9 El artículo 12, apartado 1, de la Directiva 69/335 establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, sin perjuicio de lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en estas últimas disposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9).

La normativa nacional

10 En virtud del artículo 1 de la Körperschaftsteuergesetz 1988 (Ley del impuesto sobre sociedades), de 7 de julio de 1988 (BGBl. nº 401/1988; en lo sucesivo, «KStG de 1988»), las sociedades cuyo centro de dirección o domicilio se encuentre en el territorio nacional estarán íntegramente sujetas al impuesto sobre sociedades. A los efectos de esta disposición se entiende por sociedad toda persona jurídica de Derecho privado, empresa industrial o comercial de los organismos públicos, así como toda asociación sin personalidad jurídica, institución, fundación y otros patrimonios de afectación.

11 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la KStG de 1988, las personas jurídicas de Derecho privado están sujetas al impuesto sobre sociedades desde que se otorga el instrumento relativo a su fundación jurídica, como los estatutos, el contrato de sociedad o la escritura de constitución, o desde que se manifiestan por primera vez frente a terceros.

12 En virtud del artículo 7, apartado 1, de la KStG de 1988, la base imponible del impuesto sobre sociedades está constituida por la renta anual de la sociedad que sea sujeto pasivo por obligación personal. Con arreglo al artículo 22, apartado 1, de la KStG de 1988, el tipo de gravamen de este impuesto es el 34 %.

13 El artículo 24, apartado 4, de la KStG de 1988, en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. nº 680/1994), dispone:

«Las sociedades de capital que sean sujetos pasivos por obligación personal —a excepción de las sociedades dependientes en el sentido del artículo 9, apartado 2—, estarán obligadas a pagar una cuota mínima de 3.750 ATS por trimestre completo en el que sean sujetos pasivos por obligación personal. Hasta el importe que exceda de la deuda tributaria efectiva en concepto de impuesto sobre sociedades, dicha cuota mínima se considerará satisfecha, como pago a

cuenta —en el sentido del artículo 45 de la Einkommensteuergesetz de 1988— de la deuda tributaria efectiva en concepto de impuesto sobre sociedades, contraída durante el período impositivo o los siete períodos impositivos siguientes, en la medida en que la deuda tributaria efectiva en concepto del impuesto sobre sociedades exceda de la cuota mínima resultante de la primera frase correspondiente a ese período impositivo.»

14 En 1996, una Ley modificatoria (BGBl. nº 201/1996) elevó el importe de la cuota tributaria mínima correspondiente a cada trimestre a 12.500 ATS y suprimió la limitación de la imputación de ésta a los siete períodos impositivos siguientes. Esta última medida fue objeto de prórroga en los años 1994 a 1996, con arreglo a una nueva Ley modificatoria (BGBl. nº 70/1997).

El litigio principal y la cuestión prejudicial

15 De la resolución de remisión se desprende que la Finanzlandesdirektion giró una liquidación a la Handelsgesellschaft reclamándole el pago de la cantidad de 15.000 ATS en concepto de cuota mínima del impuesto sobre sociedades de capital correspondiente al año 1996, a pesar de que dicha sociedad no había obtenido renta alguna durante dicho ejercicio.

16 La demandante del procedimiento principal, nombrada síndico de la quiebra de la Handelsgesellschaft mediante resolución de 19 de marzo de 1996, presentó una reclamación contra dicha liquidación ante la Finanzlandesdirektion. Desestimada su reclamación, interpuso un recurso ante el Verfassungsgerichtshof, el cual se inhibió y remitió los autos al Verwaltungsgerichtshof. Ante dicho órgano jurisdiccional la demandante del procedimiento principal alegó, en particular, que la obligación de pagar la cuota mínima del impuesto sobre sociedades de capital era incompatible con el artículo 10 de la Directiva 69/335.

17 Al plantearse la cuestión de la conformidad de la cuota mínima del impuesto sobre las sociedades de capital con dicha Directiva, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 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, a la percepción en 1996 de un impuesto establecido por el artículo 24, apartado 4, de la Körperschaftsteuergesetz de 1988, en la versión de la Ley federal publicada en el *Bundesgesetzblatt* nº 680/1994?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 10 de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción, a cargo de las sociedades de capital que, encontrándose en quiebra o en liquidación, no obtienen ninguna renta u obtienen una renta anual que no sobrepasa una determinada cantidad, de una cuota tributaria mínima, como la controvertida en el asunto principal, devengada por cada trimestre en que dichas sociedades hayan sido sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre sociedades.

19 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que las operaciones a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 69/335, al que se remite su artículo 10, letras a) y b), se caracterizan por la cesión de capitales o de bienes a una sociedad de capital en el Estado miembro de tributación, o bien se traducen en un aumento

efectivo del capital o del patrimonio de las sociedades (sentencia de 27 de octubre de 1998, Nonwoven, C-4/97, Rec. p. I-6469, apartado 20).

20 Pues bien, como ha señalado el Abogado General en el punto 14 de sus conclusiones, una cuota tributaria mínima sobre las sociedades, como la controvertida en el asunto principal, se percibe por cada trimestre en que la sociedad de capital haya sido sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades por obligación personal. No presupone operación alguna que implique movimiento de capitales o de bienes —ni en forma de cesión ni en forma de aumento— y, por lo tanto, no corresponde a ninguna de las operaciones gravadas que enumera el artículo 4 de la Directiva 69/335.

21 A continuación debe recordarse que, en virtud del artículo 10, letra c), de dicha Directiva, al margen del impuesto sobre las aportaciones, se prohíben los impuestos que gravan la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica. Esta prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales impuestos también podría poner en peligro los fines que persigue la Directiva 69/335 (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 2000, Modelo, C-19/99, Rec. p. I-7213, apartado 24, y de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 22).

22 A este respecto debe señalarse, por una parte, que la cuota tributaria mínima que grava las sociedades de capital no tiene ninguna relación formal con la inscripción de las sociedades sujetas a la misma. En efecto, la inscripción de una sociedad en

el Registro mercantil no está supeditada al pago de dicho impuesto y el impago de éste no entraña la cancelación de los asientos de la sociedad en ese Registro.

23 Por otra parte, la cuota tributaria mínima sobre las sociedades de capital no está relacionada con el cumplimiento de formalidades previas al ejercicio de una actividad, a las que puedan estar sujetas dichas sociedades por razón de su forma jurídica.

24 Por último, debe recordarse que, como pone de manifiesto su título, la Directiva se refiere tan sólo a los «impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales» y que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la armonización prevista por la Directiva 69/335 no afecta a los impuestos directos que, como el impuesto sobre sociedades, pertenecen a la competencia propia de los Estados miembros (sentencia de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen, C-287/94, Rec. p. I-4581, apartados 17 y 21).

25 Dado que el órgano jurisdiccional remitente estima que, en ciertos casos, puede considerarse un impuesto indirecto la cuota mínima del impuesto sobre las sociedades de que se trata en el asunto de que conoce, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, 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, en particular, la sentencia Nonwoven, antes citada, apartado 19).

26 A este respecto, como ha hecho el Abogado General en el punto 16 de sus conclusiones, debe señalarse que la cuota mínima del impuesto que están obligadas a pagar las sociedades de capital deriva directamente de la condición de una sociedad de capital de sujeto pasivo por obligación personal del impuesto

sobre sociedades. Además, de las normas que regulan dicho impuesto, resulta que se trata de un pago a cuenta de la deuda tributaria efectiva del impuesto sobre sociedades correspondiente a un período impositivo determinado. Por lo tanto, como ha señalado el Abogado General en el punto 17 de sus conclusiones, no se trata de un impuesto independiente de los rendimientos, como estimó el órgano jurisdiccional remitente.

27 De todas las consideraciones que preceden resulta que una cuota mínima del impuesto sobre las sociedades de capital, como la controvertida en el asunto principal, no tiene las mismas características que los impuestos prohibidos en virtud del artículo 10 de la Directiva 69/335.

28 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 10 de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la percepción, a cargo de las sociedades de capital que, encontrándose en quiebra o en liquidación, no obtienen ninguna renta u obtienen una renta anual que no sobrepasa una determinada cantidad, de una cuota tributaria mínima, como la controvertida en el asunto principal, devengada por cada trimestre en que dichas sociedades hayan sido sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre sociedades.

Costas

29 Los gastos efectuados por los Gobierno austriaco y portugués, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 17 de marzo de 1999, declara:

El artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la percepción, a cargo de sociedades de capital que, encontrándose en quiebra o en liquidación, no obtienen ninguna renta u obtienen una renta anual que no sobrepasa una determinada cantidad, de una cuota tributaria mínima, como la controvertida en el asunto principal, devengada por cada trimestre en que dichas sociedades hayan sido sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre sociedades.

Skouris Schintgen Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de enero de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Segunda

V. Skouris