SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 27 de octubre de 1998 *

En el asunto C-4/97,

que tienen por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la Commissione tributaria provinciale di Firenze (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Manifattura Italiana Nonwoven SpA

y

Direzione regionale delle entrate per la Toscana,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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. 170),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: P. J. G. Kapteyn, Presidente de Sala; G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (Ponente) y K. M. Ioannou, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Manifattura Italiana Nonwoven SpA, por los Sres. Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani y Luca Noferi, dottori commercialisti, y los Sres. Giorgio Bompani y Giuliano Danna, Abogados de Florencia;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Gianni De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Giorgios Kanellopoulos, Consejero Jurídico adjunto en el Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. Anna Rokofyllou, Consejera del Ministro de Asuntos Exteriores adjunto, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Manifattura Italiana Nonwoven SpA, de los Gobiernos italiano y helénico y de la Comisión, expuestas en la vista de 7 de mayo de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de junio de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 18 de octubre de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de enero de 1997, la Commissione tributaria provinciale di Firenze planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación 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. 170; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Manifattura Italiana Nonwoven SpA (en lo sucesivo, «Nonwoven») y la Direzione regionale delle entrate per la Toscana (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») con respecto a su solicitud de devolución de una cantidad pagada en concepto de impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.

3 La Directiva tiene como objetivo, en particular, armonizar en la Comunidad los elementos que intervienen en la liquidación y en la recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital, en el marco de la supresión de los obstáculos fiscales que se oponen a la libre circulación de capitales (véase, en particular, la sentencia de 5 de marzo de 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, apartado 3).

4 El apartado 1 del artículo 4 de la Directiva dispone:

«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 [...]»

5 Las letras e) a h) del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva establecen que también estarán sujetos al impuesto el traslado de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital desde un país tercero u otro Estado miembro.

6 El apartado 2 del artículo 4 de la Directiva enumera las distintas operaciones que pueden estar sujetas al impuesto sobre las aportaciones:

«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 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) el 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.»

7 El apartado 2 del artículo 7 de la Directiva dispone que los Estados miembros podrán ya sea eximir del derecho de aportación a determinadas operaciones contempladas en la Directiva, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.

8 Conforme a su último considerando la Directiva prevé asimismo la supresión de otros impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos, cuyo mantenimiento corre el riesgo de poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en dicha Directiva. Los impuestos cuya percepción se prohíbe se enumeran, en particular, en el artículo 10 de la Directiva, a tenor del cual:

«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 Mediante el Decreto-Ley nº 394, de 30 de septiembre de 1992 (GURI nº 230, de 30 de septiembre de 1992), se introdujo en el sistema fiscal italiano el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas. Son sujetos pasivos de dicho impuesto, en particular, las sociedades de capital, las cooperativas y las sociedades mutuas de seguros, los organismos públicos y privados distintos de las sociedades, pero cuyo objeto exclusivo y/o principal sea el ejercicio de actividades comerciales, así como las personas físicas que desarrollen actividades que produzcan rendimientos empresariales.

10 La base imponible de dicho impuesto está constituida por el patrimonio social neto, según resulte del balance de cierre del ejercicio, menos los beneficios de ese ejercicio, y comprende, en particular, los siguientes elementos:

— el capital suscrito, aunque no haya sido desembolsado, así como las aportaciones efectuadas por los socios a fondo perdido o a cuenta del capital;

— las reservas con su distinta denominación y forma de constituirse: reserva legal o estatutaria, y reservas de primas de emisión de acciones o reservas para acciones propias en cartera, reservas afectas a la reinversión y demás reservas o fondos;

— las previsiones para riesgos y gastos, así como para las futuras inversiones;

— los beneficios de ejercicios anteriores;

— las pérdidas, tanto las correspondientes al ejercicio corriente como las de ejercicios anteriores.

11 Del patrimonio neto sujeto a gravamen se deducirán las participaciones en forma de acciones poseídas durante, como mínimo, los tres meses anteriores al cierre del ejercicio en las sociedades que, a su vez, estén sujetas al impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.

12 El tipo de gravamen se fijó en el 0,75 % del patrimonio neto al cierre del período impositivo.

13 Tanto el procedimiento de recaudación como el contencioso se regulan por las normas aplicables en materia de impuesto sobre la renta.

14 Dado que Nonwoven no obtuvo respuesta alguna de la Administración Tributaria a su solicitud de devolución de la cantidad de 93.063.000 LIT, que había tenido que pagar en concepto de impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas para los períodos impositivos de 1992 y 1993, el 30 de noviembre de 1994 interpuso un recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Firenze contra la denegación presunta de dicha solicitud.

15 En apoyo de sus pretensiones Nonwoven alega que el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas es ilegal por gravar el capital social que ya estuvo sujeto al impuesto de transmisiones patrimoniales cuando el capital se aportó a la sociedad. Por lo tanto, a su juicio, este impuesto infringe la prohibición establecida por la Directiva de gravar las aportaciones de capital con cualquier otro tributo distinto del impuesto sobre las aportaciones.

16 La Administración Tributaria rechazó esta argumentación aduciendo, por una parte, que el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas es un impuesto directo, por lo cual, desde el punto de vista jurídico y económico, es incorrecto alegar que pueda estimarse como un impuesto indirecto y, por otra parte, que por su naturaleza, este impuesto no esté comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva.

17 Habida cuenta de las alegaciones expuestas ante él, el Juez nacional consideró que la solución del litigio del que conoce dependía principalmente de la respuesta a la cuestión de si la Directiva es aplicable para resolver sobre la petición de devolución que se le ha presentado, aunque el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas se califique de modo unánime de impuesto directo. Por lo tanto, la Commissione tributaria provincial di Firenze acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión siguiente:

«¿Es compatible con el ordenamiento jurídico comunitario y, en particular, con la Directiva 69/335/CEE una disposición legal que establece un impuesto sobre el patrimonio neto de las sociedades de capital que produzca efectos económicamente equivalentes a los de un impuesto indirecto sobre las aportaciones de capital?»

18 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si la Directiva se opone a la percepción de un impuesto a cargo de las sociedades de capital, como el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.

19 Con carácter preliminar, dado que el órgano jurisdiccional remitente ha afirmado que unánimemente se califica al impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas de impuesto directo, debe señalarse que resulta de reiterada jurisprudencia que 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 (sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa y Société française maritime, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505, apartado 39, y jurisprudencia citada)

20 En primer lugar, en relación con las características objetivas del impuesto controvertido en el procedimiento principal, debe afirmarse, como ha hecho el Abogado General en el punto 14 de sus conclusiones, que las distintas operaciones que, con arreglo al apartado 1 del artículo 4 de la Directiva, deben estar sujetas al impuesto sobre las aportaciones de capital se caracterizan todas ellas por la transmisión dineraria o en bienes a una sociedad de capital en el Estado miembro en que se produce la tributación. Asimismo, las operaciones que, a tenor del apartado 2 del artículo 4,

pueden estar gravadas con dicho impuesto se traducen todas en un aumento efectivo del capital o del patrimonio de las sociedades.

21 En cambio, el impuesto sobre el patrimonio como el controvertido en el asunto principal, se percibe anualmente, al cierre del ejercicio, sobre el patrimonio neto de las empresas según resulte del balance. No presupone operación alguna que implique movimiento de capitales o de bienes y, por lo tanto, no corresponde a ninguna de las operaciones gravadas que enumera el artículo 4 de la Directiva, al que se remiten las letras a) y b) del artículo 10.

22 En segundo lugar, si bien es cierto que la base del impuesto controvertido en el asunto principal toma en consideración la cuantía del capital suscrito, que debe o puede haber estado sujeta al impuesto sobre las aportaciones, este capital es tan sólo una parte integrante del patrimonio neto de las empresas. En efecto, su base imponible está constituida por la suma de varias partidas contables, entre las que figuran las reservas o fondos, así como los beneficios de ejercicios anteriores y las pérdidas, tanto las del ejercicio corriente como las de ejercicios anteriores.

23 En consecuencia, a diferencia del impuesto sobre las aportaciones que grava las operaciones de aportación de capitales, el impuesto objeto de examen se percibe sobre el patrimonio neto de las sociedades de capital, tal como lo define la legislación nacional. Por consiguiente, y al contrario de lo que sostiene Nonwoven, el impuesto controvertido en el procedimiento principal no se traduce en un aumento del tipo del impuesto sobre las aportaciones de capital ni en una nueva percepción de dicho impuesto.

24 De lo anterior se desprende que un impuesto como el controvertido en el asunto principal no constituye un impuesto sobre las aportaciones ni un impuesto que tenga las mismas características que tal impuesto.

25 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva no se opone a la percepción, a cargo de las sociedades de capital, de un tributo como el constituido por el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.

Costas

26 Los gastos efectuados por los Gobiernos italiano y helénico, 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 Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze mediante resolución de 18 de octubre de 1996, declara:

La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tal como fue modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, no se opone a la percepción, a cargo de las sociedades de capital, de un tributo como el constituido por el impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de octubre de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

P. J. G. Kapteyn