

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 1 de julio de 2010

Asunto: C-35/09

Partes: *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate contra Paolo Speranza*

Síntesis:

«Impuestos indirectos – Impuesto sobre el aumento del capital social – Artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335/CEE – Normativa nacional que exige la inscripción del acto de aumento de capital social de una sociedad – Obligación solidaria de pago del impuesto que recae sobre la sociedad beneficiaria y el notario – Inexistencia de aportación efectiva de capital – Limitación de los medios de prueba»

1. Comentario

La sentencia resuelve la decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Italiano (Corte Suprema di Cassazione) en torno a la interpretación del artículo 4.1.c) de la Directiva 69/335/CEE, sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y el principio de proporcionalidad, para decidir sobre la compatibilidad de una norma tributaria italiana que establece la responsabilidad solidaria del notario ante quien se celebra el acto de aumento del capital social de una sociedad que debe ser inscrito.

La sentencia es importante por varias cuestiones.

En primer lugar, porque ratifica que los principios generales del derecho comunitario no sólo afectan a aquellas situaciones transfronterizas en las que mayor incidencia tiene la creación del mercado interior comunitario. También en aquellas situaciones que pueden denominarse ‘puramente internas’ el derecho comunitario y que derivan de la aplicación de la normativa de la Unión deben respetarse dichas exigencias.

Sobre esta base, el TJUE llega a analizar la proyección del principio de proporcionalidad sobre determinadas medidas tributarias recogidas en el ámbito del Impuesto sobre Operaciones Societarias en el ordenamiento tributario italiano fundamentalmente en el ámbito de los condicionantes para el ejercicio del derecho de prueba por parte de los obligados tributarios, aunque finalmente no llega a utilizarlo para la determinación de la incompatibilidad de la medida tributaria.

De esta forma, el Tribunal considera que la restricción de la prueba prevista en el derecho interno para poder acreditar que no ha tenido lugar la aportación efectiva del aumento de capital acordado por una sociedad incide en la efectividad de las normas tributarias comunitarias, que establecen claramente que el hecho imponible del impuesto recae sobre la efectiva aportación de capital, aunque el devengo se produzca con anterioridad en el momento de la formalización del acuerdo para su aportación de capital. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.

El Tribunal reconoce sin ambages que la responsabilidad tributaria constituye una garantía personal de la deuda tributaria así como una simplificación técnica para el cobro de la deuda. Pero que, desprovista de la imprescindible acción de regreso, el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria supone modificar la estructura del impuesto y el ámbito de sus exenciones, así como el destinatario último de su carga, que debe ser el sujeto pasivo. Sin embargo, el Tribunal considera que el notario italiano dispone de dicha medida así como de la facultad para negarse a la celebración del acto si las partes no han depositado el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos a tales actos, por lo que no procede considerar a la medida garantista consistente en el señalamiento de una responsabilidad tributaria solidaria como contraria a las exigencias de la Directiva.

2. Antecedentes

En Italia, el impuesto sobre operaciones societarias se aplica a los actos sujetos a inscripción registral obligatoria y a aquellos cuya inscripción registral se solicite voluntariamente. Entre éstas, son objeto de inscripción las operaciones de aumento de capital tras su homologación, estando sujetas a un impuesto equivalente al 1% del aumento acordado.

Sin embargo como el IOS tiene naturaleza de un impuesto sobre actos jurídicos, carece de relevancia a efectos de devengo del impuesto el hecho de que la aportación se realice o no.

En virtud del artículo 38 del texto refundido italiano, la nulidad o la anulabilidad del acto no exime de la obligación de pagar el impuesto, el cual, una vez ingresado, únicamente puede ser devuelto cuando adquiera fuerza de cosa juzgada una sentencia civil que declare la nulidad o que anule el acto por causa no imputable a las partes. En consecuencia, queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria declare a efectos prejudiciales la nulidad del acto, facultad reconocida

con carácter general a los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria por el artículo 2, apartado 3, del Decreto legislativo nº 546, de 31 de diciembre de 1992.

Además, el artículo 57.1 y 2 determina que junto con la sociedad beneficiaria del aumento de capital, está obligado con carácter solidario al pago del impuesto el funcionario público que ha formalizado el acta. Si bien, conforme al artículo 28 sw I Ley del Notariado, el notario está facultado para negarse a formalizar los actos que se le solicitan «si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos al acto».

Con dichos antecedentes normativos nacionales, una sociedad italiana acuerda por junta general su transformación en sociedad anónima y aumentar su capital social el 30 de julio de 1993, acta autorizada por un notario italiano, el Sr. Speranza. En el acta se indica que uno de los socios de la sociedad había suscrito íntegramente el aumento de capital mediante aportación de acciones de una sociedad eslovena. Tras la homologación del acuerdo, el Ufficio del Registro de Padua remitió un requerimiento de pago de 578.102.000 ITL –298.565 euros, aproximadamente– tanto a la sociedad LEJA como al Sr. Speranza, en su calidad de notario. Ante dicho requerimiento, el notario interpuso un recurso que fue desestimado en primera instancia y modificado en apelación. Tanto el Ministerio como la Agencia Tributaria italiana interpusieron recurso de casación por infracción e incorrecta aplicación del texto refundido.

El Sr. Speranza alegó que el aumento de capital no se llevó a cabo porque el socio de la sociedad nunca pudo aportar las acciones de la sociedad eslovena, provocando además la insolvencia de la sociedad italiana. Además alegó la quiebra del derecho comunitario, al establecerse la posibilidad de gravamen de la operación de aumento de capital aunque no se realice una aportación efectiva, y, por otra, la obligación solidaria del notario autorizante.

A pesar de que la Corte Suprema de Cassazione consideraba correcto admitir la casación de la sentencia de segunda instancia, albergaba dudas en torno a la compatibilidad de la normativa nacional con la Directiva Comunitaria, en particular los artículos que establecen la sujeción a gravamen del mero acuerdo de aumento de capital (arts 38 y 4.a)5.baremo del Anexo) y de la declaración de responsabilidad solidaria del notario (art 57).

3. Cuestiones planteadas

1. ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], según el cual estará sujeto al impuesto sobre las aportaciones el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en el sentido de que debe tributar la aportación efectiva y no el mero acuerdo de aumento de capital que quede en sustancia sin ejecutar?
2. ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], en el sentido de que el impuesto debe gravar de modo exclusivo a la sociedad beneficiaria de la aportación pero no al funcionario público que formaliza o autoriza el acto?
3. ¿Son, en cualquier caso, conformes al principio de proporcionalidad los medios de impugnación ofrecidos por la normativa italiana al funcionario público, habida cuenta de que el artículo 38 del

[texto refundido] establece la irrelevancia de la nulidad o anulabilidad del acuerdo de aumento de capital y permite obtener la devolución del impuesto pagado únicamente tras una sentencia civil de nulidad o anulación con fuerza de cosa juzgada?»

4. Fallo

1. Los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), 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, han de interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento del capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria. Si, en el momento en que se formaliza dicho acto, no se ha realizado aún la aportación efectiva de los bienes y si no existe certeza de que ésta tendrá lugar, el Estado miembro interesado no puede exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.
2. La Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, debe ser interpretada en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad solidaria al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social, siempre que este funcionario público tenga reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.

5. Fundamentos de la sentencia

A pesar de las alegaciones del Gobierno Italiano en contra de la aplicación de un principio general de derecho comunitario a una situación puramente interna, el TJUE considera que, las exigencias derivadas de la protección de los principios generales reconocidos en el ordenamiento jurídico de la Unión vinculan también a los Estados miembros cuando aplican la normativa de la Unión, de lo que resulta que estos últimos están obligados, en lo posible, a aplicar dicha normativa de modo que no se menoscaben tales exigencias (sentencia de 27 de junio de 2006, Parlamento/Consejo, C-540/03, Rec. p. I-5769, apartado 105 y jurisprudencia citada).

En relación con la primera cuestión, el Tribunal recuerda que el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones consiste precisamente en la propia aportación de los bienes mediante la que se produce el aumento del capital social de una sociedad, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo (sentencia de 30 de marzo de 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Rec. p. I-3009, apartado 27). (p 32),

aunque la Directiva no precisa en qué momento se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones (sentencia de 17 de octubre de 2002, ESTAG, C-339/99, Rec. p. I-8837, apartado 49) (p. 33). De ahí que, los Estados miembros pueden exigir que el pago de dicho impuesto se realice bien tras la aportación efectiva de los bienes, bien al mismo tiempo que ésta e, incluso, bien en un momento anterior a la aportación, siempre que ésta tenga carácter cierto (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartado 50) (p. 34).

Por ello, concluye el Tribunal, “el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 no se opone a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento de capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartados 49 y 50)” (p. 35).

Los Estados no pueden exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto, aunque en el presente caso la prueba documental aportada en apoyo de la solicitud de registro indicaba que la aportación de los bienes ya se había realizado o que, cuando menos, tenía carácter cierto (p. 37).

Sin embargo, al poner de manifiesto posteriormente que, como consecuencia de un fraude, la aportación efectiva de bienes no se había producido, en realidad, en el momento de dicha inscripción y que, con toda seguridad, no se realizaría, debía llegarse a la conclusión de que “, no podía reclamarse el pago del impuesto sobre las aportaciones.” (p. 38).

Sin embargo, dicha conclusión no podía alcanzarse conforme a lo previsto en el ordenamiento tributario italiano, pues el devengo del impuesto y su exigibilidad ya se había producido y sólo podía obtenerse la devolución del mismo cuando se acreditara ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de este acto (p. 39).

El Tribunal reacciona frente a esta condición alegando el principio de efectividad del derecho comunitario frente a la alegada autonomía procedimental de los Estados: “una modalidad procesal establecida por el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, Rec. p. I-0000, apartado 17 y jurisprudencia citada)” (p.41).

Y de ahí enlaza el principio de efectividad con la garantía de la tutela judicial efectiva de los derechos que los justiciables deducen del Derecho de la Unión: Dicha exigencia se aplica tanto a lo que atañe a la designación de los tribunales competentes para conocer de las demandas basadas en dicho Derecho como a cuanto se refiere a la definición de la regulación procesal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-0000, apartado 49 y jurisprudencia citada).

Y en este sentido, el Tribunal indica que, a pesar de que los órganos jurisdiccionales nacionales –tributarios– puedan declarar a efectos prejudiciales la nulidad de los actos y de este modo puedan evitar el pago de un impuesto, al no ser éste exigible (p. 44), de la petición de decisión prejudicial formulada se deduce que “queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria pueda declarar a

efectos perjudiciales la nulidad, de forma que la nulidad o la anulabilidad del acto mediante el cual se inscribe la aportación, no libera al sujeto pasivo, en virtud del artículo 38 del texto refundido, de la obligación de pagar el impuesto en cuestión.” (p. 45). En este supuesto, carece de todo *efecto útil* el recurso interpuesto ante los órganos jurisdiccionales italianos competentes en materia tributaria con el fin de oponerse a la recaudación de un impuesto que con arreglo a la Directiva 69/335/CEE no es exigible, a pesar de que los recursos similares frente a otros impuestos pueden permitir al sujeto pasivo liberarse de la obligación de pagar un impuesto no debido. (p. 46).

Por ello concluye el TJCE que “una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil, hace imposible en la práctica o, cuando menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por la Directiva 69/335.” (p.47), sin que sea necesario acudir al principio de proporcionalidad para configurar dicha conclusión.

En relación con la segunda cuestión planteada, el TJUE debe resolver si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 se opone a que se atribuya la condición de sujeto obligado al pago del impuesto sobre las aportaciones, además de a la sociedad beneficiaria, al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social.). En este sentido, considera que la responsabilidad solidaria del funcionario público constituye tanto una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria por la sociedad beneficiaria de dicho aumento como una medida dirigida a simplificar la percepción del impuesto sobre las aportaciones (p. 53).

En este ámbito, el TJUE sigue la argumentación del Abogado General que indica que la Directiva 69/335 no persigue armonizar las modalidades de recaudación del impuesto sobre las aportaciones, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria por el deudor y simplificar la percepción de este impuesto (p. 52). De ahí concluye que la Directiva no se opone en principio a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento de capital.

Sin embargo, el TJUE acude al principio de proporcionalidad para considerar que el hecho de hacer a un funcionario público responsable solidario del pago del impuesto sobre las aportaciones iría más allá de lo necesario para asegurar los objetivos mencionados en los apartados 52 y 53 de la presente sentencia si este funcionario público no tuviera reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación (56). Y ello sobre la base de que anular dicha acción de reembolso determinaría dejar exenta de facto a la sociedad sujeto pasivo fuera del alcance de los supuestos de exención permitidos por la Directiva (p. 55). Sin embargo, el Tribunal considera que la Ley del Notariado italiana faculta al notario para negarse a formalizar los actos que se le solicitan si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos a tales actos y, por la otra, que el notario tiene reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación, por lo que la normativa italiana juzgada no resulta incompatible con el derecho comunitario (p. 58).