SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 2 de diciembre de 1997 *

En el asunto C-188/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Østre Landsret (Dinamarca), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Fantask A/S y otros

e

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

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, en último término, por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; C. Gulmann, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (Ponente), G. Hirsch, P. Jann y L. Sevón, Jueces;

* Lengua de procedimiento: danés.

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Fantask A/S, por el Sr. Thomas Rørdam, Abogado de Copenhague;

— en nombre de Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S y Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, por los Sres. Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen y Henning Aasmul-Olsen, Abogados de Copenhague;

— en nombre de Aalborg Portland A/S, por la Sra. Karen Dyekjær-Hansen, Abogada de Copenhague;

— en nombre de Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S y Pen-Sam ApS y otros, por los Sres. Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe y Lau Normann Jørgensen, del despacho Kromann y Münter, Abogados de Copenhague;

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. Peter Biering, Kontorchef del Udenrigsministeriet, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Karsten Hagel-Sørensen, Abogado de Copenhague;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y por el Sr. Frédéric Pascal, chargé de mission de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. Erik Brattgård, departementsråd del handelsavdelning del Utrikesdepartement, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por la Sra. Eleanor Sharpston, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Anders C. Jessen y Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, asistidos por la Sra. Susanne Helsteen y el Sr. Jens Rostock-Jensen, del despacho Reumert y Partnere, Abogados de Copenhague;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Fantask A/S, representada por el Sr. Preben Jøker Thorsen, Abogado de Copenhague; de Norsk Hydro Danmark A/S, de Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S y de Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, representadas por el Sr. Henning Aasmul-Olsen; de Aalborg Portland A/S, representada por el Sr. Lars Hennenberg, Abogado de Copenhague; de Forsikrings-Aktieselskabet Alka, de Robert Bosch A/S, de Uponor A/S, de Uponor Holding A/S y de Pen-Sam ApS y otros, representados por el Sr. Henrik Peytz, Abogado de Copenhague; del Industriministeriet (Erhvervsministeriet), representado por el Sr. Karsten Hagel-Sørensen; del Gobierno danés, representado por el Sr. Peter Biering; del Gobierno francés, representado por el Sr. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente; del Gobierno italiano, representado por el Sr. Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. John E. Collins, asistido por la Sra. Eleanor Sharpston, y de la Comisión, representada por los Sres. Anders C. Jessen y Enrico Traversa, asistidos por los Sres. Jens Rostock-Jensen y Hans Henrik Skjødt, Abogado de Copenhague, expuestas en la vista de 29 de abril de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de junio de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 8 de junio de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de junio siguiente, el Østre Landsret planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, ocho cuestiones prejudiciales relativas 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, en último término, 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»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre, por una parte, la sociedad Fantask A/S (en lo sucesivo, «Fantask») y otras sociedades o grupos de sociedades y, por otra parte, el Industriministeriet (Erhvervsministeriet) respecto de los derechos abonados por la inscripción registral de nuevas sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y de los aumentos de capital de estas sociedades.

3 La Ley nº 468, de 29 de septiembre de 1917, primera Ley de Sociedades Anónimas danesa (*Lovtidende* A 1917, p. 1117), hizo obligatoria la inscripción de sociedades anónimas y de sus aumentos de capital en un registro de sociedades. Esta inscripción estaba sujeta al pago de derechos cuya cuantía correspondía fijar al ministro competente. Tras ser modificada a fondo en 1930, dicha Ley fue objeto de una revisión general mediante la Ley nº 370, de 13 de junio de 1973, relativa a las sociedades anónimas (*Lovtidende* A 1973, p. 1025). Ese mismo día, fue adoptada la Ley nº 371, relativa a las sociedades de responsabilidad limitada, que establece, para estas últimas, formalidades de inscripción análogas a las vigentes para las sociedades anónimas (*Lovtidende* A 1973, p. 1063).

4 En un principio, el apartado 3 del artículo 154 del Ley de Sociedades Anónimas y el apartado 3 del artículo 124 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada facultaban al ministro competente para fijar los derechos de inscripción de ambas categorías de sociedades.

5 Desde la entrada en vigor de la primera Ley de Sociedades Anónimas y hasta 1992, no se alteró la estructura de los derechos de inscripción de nuevas sociedades y de sus aumentos de capital. Se compone de un derecho de base fijo y un derecho complementario calculado proporcionalmente al capital nominal suscrito. En cambio, la cuantía de estos derechos ha sido modificada en varias ocasiones.

6 Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1974 y el 1 de mayo de 1992, el derecho de base varió entre 500 y 1.700 DKR para la inscripción de una nueva sociedad anónima o de una nueva sociedad de responsabilidad limitada, y entre 200 y 900 DKR para la inscripción de los aumentos de capital de ambas categorías de sociedades. Durante el mismo período, el derecho complementario se incrementó hasta el 4 del capital suscrito, en el supuesto de inscripción de una nueva sociedad, y hasta el 4 del aumento de capital, en este último caso.

7 El Aktieselskabs-Register (Registro de Sociedades Anónimas), creado por la Ley nº 468, antes citada, constituía una Dirección del Erhvervsministeriet y era competente para la inscripción de las declaraciones relativas a las sociedades anónimas y, desde 1974, a las sociedades de responsabilidad limitada. Mediante la Ley nº 851, de 23 de diciembre de 1987, por la que se modificaba la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (*Lovtidende* A 1987, p. 3229), el Aktieselskabs-Register pasó a llamarse Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Dirección de Comercio y Sociedades; en lo sucesivo, «Styrelsen»). Además de las labores de inscripción, fijación y recaudación de los derechos correspondientes, el Styrelsen participa en la elaboración de normas de Derecho de sociedades y Derecho Mercantil y vela por su aplicación. También realiza diversas actividades de asesoramiento e información.

8 A raíz de un informe del Tribunal de Cuentas danés que, tras comprobar los considerables excedentes de ingresos en relación con los gastos del Styrelsen, a los que había dado lugar el cobro del derecho complementario, ponía en duda la compatibilidad de este último con la legislación danesa, el derecho complementario fue suprimido por el Decreto n° 301, de 30 de abril de 1992 (*Lovtidende* A 1992, p. 1149), a partir del 1 de mayo de 1992. Paralelamente, se aumentó el derecho de base hasta 2.500 DKR para la inscripción de nuevas sociedades anónimas y hasta 1.800 DKR para la inscripción de nuevas sociedades de responsabilidad limitada. En el supuesto de inscripción de aumentos de capital, la cuantía exigida se incrementó, para ambas categorías de sociedades, a 600 DKR.

9 Fue entonces cuando la sociedad Fantask y otras sociedades y grupos de sociedades solicitaron al Styrelsen la devolución de las cantidades que habían abonado entre 1983 y 1992 a esta Dirección en concepto de derecho complementario. Fantask fue la única en reclamar, además, la devolución de la suma abonada en concepto de derecho de base.

10 Tras ser denegadas sus solicitudes de devolución, las sociedades demandaron al Industriministeriet ante el Østre Landsret. Entre otras alegaciones, las sociedades sostuvieron en sus demandas que a la luz, en particular, de la sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915; en lo sucesivo, «sentencia Ponente Carni»), el derecho complementario —y en lo que atañe a Fantask, también el derecho de base— era contrario a los artículo 10 y 12 de la Directiva.

11 En este contexto, el Østre Landsret suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las ocho cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Establece el Derecho comunitario alguna restricción a la delimitación por parte de los Estados miembros del concepto de "carácter remunerativo" de la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE o puede cada Estado miembro decidir libremente lo que considera "remuneración por un servicio particular"?

2) ¿Pueden incluirse en la base de cálculo de los tributos percibidos por un Estado miembro, con arreglo a la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE, por la inscripción registral de la constitución o el aumento de capital de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada los siguientes costes o alguno de ellos:

— retribuciones y cotizaciones para la pensión de jubilación de los empleados que no colaboran directamente en la inscripción, como el personal administrativo del organismo encargado del registro o el personal de dicho organismo o de otros similares que desempeñe trabajos de preparación de la legislación sobre sociedades;

— costes de la inscripción en el registro de otros actos relativos a la legislación sobre sociedades y otras personas jurídicas, por los cuales el Estado miembro haya optado por no percibir ninguna contraprestación concreta;

— costes relacionados con el desempeño de otras funciones distintas del registro, que sean de la competencia del organismo encargado del registro con arreglo a la legislación sobre sociedades y otras personas jurídicas o a la legislación conexa, como el control de balances de las sociedades y la inspección de su contabilidad;

— intereses y amortización de la totalidad de los costes de inversión que, a juicio del organismo encargado del registro, estén relacionados con el ámbito jurídico del Derecho de sociedades o con ámbitos jurídicos conexos;

— gastos de desplazamientos de trabajo que no guarden ninguna relación con las funciones específicas de registro;

— costes de los servicios de información y orientación al público prestados por el organismo encargado del registro que no estén directamente relacionados con la función específica de registro, como la organización de conferencias, la elaboración de artículos y folletos y la celebración de reuniones con organizaciones empresariales y otros grupos de intereses?

3) a) La letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE ¿debe interpretarse en el sentido de que excluye la posibilidad de que un Estado miembro establezca derechos normalizados mediante disposiciones con un período de vigencia ilimitado?

b) En caso de respuesta negativa, ¿está obligado el Estado miembro a ajustar el importe de los derechos todos los años o a intervalos regulares?

c) Para responder a dicha cuestión, ¿tiene alguna incidencia el hecho de que el importe de los derechos se establezca de forma proporcional a la cuantía de la aportación de capital objeto de la solicitud de inscripción registral?

4) La letra e) del apartado 1 del artículo 12, en relación con el apartado 1 del artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE ¿debe interpretarse en el sentido de que el importe percibido como contraprestación de un servicio concreto, como, por ejemplo, la inscripción de la constitución o aumento de capital de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada, debe calcularse sobre la base de los costes efectivos de la prestación de dicho servicio concreto —la inscripción en el registro—, o puede fijarse el importe del tributo por cada inscripción, por ejemplo, mediante un derecho de base más un suplemento del 4 del capital nominal aportado, de modo que la cuantía del tributo sea independiente del tiempo empleado por el organismo encargado del registro, así como de los demás costes necesarios para llevar a cabo la inscripción en el registro?

5) La letra e) del apartado 1 del artículo 12, en relación con el apartado 1 del artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE ¿debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros deben partir del principio, para el cálculo de

posibles cantidades sujetas a devolución, de que el tributo debe reflejar los costes de la prestación de cada servicio concreto en el momento de realizarse está o pueden los Estados miembros efectuar una liquidación global para un período más largo como, por ejemplo, un ejercicio social o el período en el que, con arreglo al Derecho nacional, pueda ejercitarse una acción para la devolución de las cantidades ya abonadas?

6) En caso de que exista en Derecho nacional un principio general según el cual, para resolver las solicitudes de devolución de tasas indebidamente percibidas, sea relevante el hecho de que la percepción de dichas tasas se efectuara con arreglo a normas que hayan estado vigentes durante un largo período, sin que ni las autoridades ni otros interesados tuvieran conocimiento de la falta de fundamento jurídico para su percepción, ¿se opone el Derecho comunitario a que se denieguen, por esta razón, las solicitudes de devolución de tasas cuya percepción fuera contraria a la Directiva 69/335/CEE?

7) ¿Se opone el Derecho comunitario a una situación jurídica nacional en la que las autoridades de un Estado miembro alegan y consiguen, en litigios referidos a solicitudes de devolución de tasas cuya percepción sea contraria a la Directiva 69/335/CEE, que los plazos nacionales de prescripción empiecen a correr a partir del momento en que se produjo la aplicación ilegal de la Directiva 69/335/CEE?

8) El apartado 1 del artículo 10, en relación con la letra e) del apartado 1 del artículo 12, de la Directiva 69/335/CEE, tal como se ha interpretado en las cuestiones precedentes, ¿confiere derechos a los nacionales de los Estados miembros susceptibles de ser invocados ante los órganos jurisdiccionales nacionales?»

12 En primer lugar, procede recordar los fines y el contenido de la Directiva, que ya fueron concretados en la sentencia Ponente Carni.

13 Como se desprende de su exposición de motivos, la Directiva se propone promover la libertad de circulación de capitales, considerada esencial para crear una unión económica con características análogas a las de un mercado interior. Alcanzar dicho objetivo supone, en cuanto a la tributación que grava la concentración de capitales, la supresión de los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros, y la aplicación, en su lugar, de un impuesto percibido una sola vez en el mercado común e igual en todos los Estados miembros.

14 Por consiguiente, la Directiva prevé la percepción de un impuesto sobre las aportaciones en la concentración de capitales que, a tenor de sus considerandos sexto y séptimo, para no perturbar la circulación de capitales, debe estar armonizado dentro de la Comunidad tanto en lo referente a sus tipos como a su estructura (sentencia de 27 de junio de 1979, Conradsen, 161/78, Rec. p. 2221, apartado 11). Dicho impuesto sobre las aportaciones está regulado en los artículos 2 a 9 de la Directiva.

15 El artículo 3 determina las sociedades de capital a las que se aplica lo dispuesto en la Directiva, entre las cuales figuran, en particular, las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada danesas.

16 Los artículos 4, 8 y 9 enumeran, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones y las que los Estados miembros pueden eximir. Según lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 4, la constitución de una sociedad de capital y el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza figuran respectivamente entre las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones.

17 La Directiva, de conformidad con su último considerando, también prevé 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 pueda poner en peligro los fines perseguidos. Dichos impuestos indirectos, cuya percepción está prohibida, están enumerados en los artículos 10 y 11 de la Directiva. El artículo 10 dispone:

«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:

[...]

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.»

18 El apartado 1 del artículo 12 de la Directiva establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, no obstante lo dispuesto en los artículos 10 y 11 antes citados, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en estas últimas disposiciones (en este sentido, véase la sentencia de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9). El artículo 12 de la Directiva se refiere en la letra e) de su apartado 1, a los «derechos que tengan un carácter remunerativo».

Sobre las cinco primeras cuestiones

19 Mediante sus cinco primeras cuestiones, que procede contestar de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva ha de ser interpretada en el sentido de que, para tener carácter remunerativo, la cuantía de los derechos percibidos por la

inscripción registral de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y de sus aumentos de capital debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades relacionadas con estas operaciones o si puede fijarse de forma que cubra la totalidad o una parte de los gastos del órgano administrativo que las realiza.

20 En la medida en que las disposiciones del artículo 12 de la Directiva representan una excepción a las prohibiciones establecidas en el artículo 10, procede examinar previamente si los derechos objeto del litigio están comprendidos en alguna de estas prohibiciones.

21 El artículo 10 de la Directiva, interpretado a la luz de su último considerando, prohíbe en particular los impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital. Dicha prohibición se dirige, entre otros, contra los impuestos, cualquiera que sea su forma, que graven la constitución de una sociedad de capital y el aumento de capital de la misma [letra a) del artículo 10], o la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad pueda estar sometida por razón de su forma jurídica [letra c) del artículo 10]. Esta última 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 derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (sentencia de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23).

22 En el presente caso, la prohibición establecida por la letra c) del artículo 10 de la Directiva afecta directamente al derecho de base y al derecho complementario, ya que se abonan con motivo de la inscripción de nuevas sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada. Se ha de llegar a una conclusión análoga cuando estos derechos se devengan por la inscripción de los aumentos de capital de estas sociedades, ya que también se perciben con motivo de una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de dichas sociedades. Aunque no constituye formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de las sociedades de capital, la inscripción de sus aumentos de capital condiciona el ejercicio y la práctica de esta actividad.

23 En lo que atañe a la interpretación del concepto de derecho que tenga un carácter remunerativo, que figura en el artículo 12 de la Directiva, los Gobiernos danés y sueco sostienen que este concepto también abarca los derechos cuya cuantía se calcula de manera que no sólo compensen los costes de las formalidades de inscripción propiamente dichas, sino también el conjunto de gastos del órgano administrativo recaudador relativos, en particular, a la elaboración y la aplicación de las normas del Derecho de sociedades.

24 Más en particular, el gobierno danés alega que la Directiva no ha procedido a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los derechos que tengan un carácter remunerativo aludidos en la letra e) del apartado 1 del artículo 12, cuya definición sigue incumbiendo al Derecho de los Estados miembros. Añade que, no obstante, la facultad de apreciación reconocida a éstos no es totalmente discrecional, ya que, con arreglo a la sentencia Ponente Carni, la evaluación de los costes en los que incurre el órgano administrativo competente para las inscripciones ha de establecerse de manera razonable. Por ello, al contrario de lo que ocurría en este último asunto, un Estado miembro no puede tener en cuenta, para el cálculo de los derechos, gastos que carezcan de toda relación con la aplicación del Derecho de sociedades.

25 Según Fantask y las demás sociedades demandantes en los litigios principales que han presentado observaciones, así como la Comisión, de la sentencia Ponente Carni se desprende, por el contrario, que el concepto de derecho con carácter remunerativo tiene alcance comunitario y que tal derecho ha de ser calculado necesariamente sobre la única base del coste de la operación de inscripción de la que constituye la contrapartida. En consecuencia, al derecho que se fija proporcionalmente al capital suscrito, como el derecho complementario, no se le puede aplicar, por su propia naturaleza, la excepción prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva. Si bien un Estado miembro puede fijar con antelación, sin límite en el tiempo y sobre la base de una evaluación global del coste de las operaciones de inscripción, la cuantía de los derechos remunerativos, debe proceder periódicamente —por ejemplo, con carácter anual— a una revisión de éstos para garantizar que no son superiores a los gastos.

26 A este respecto, debe señalarse que la expresión «derechos que tengan un carácter remunerativo» forma parte de una disposición de Derecho comunitario que para determinar su sentido y alcance no se remite al Derecho de los Estados miembros. Además, se pondrían en peligro los fines de la Directiva si los Estados miembros tuvieran la facultad absoluta de mantener tributos con las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones calificándolos de derechos con carácter remunerativo. De ello se infiere que la interpretación de la referida expresión, en su significado general, no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro (véase la sentencia de 15 de julio de 1982, Felicitas, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 14).

27 Por lo demás, el Tribunal de Justicia declaró en los apartados 41 y 42 de la sentencia Ponente Carni que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tengan un carácter remunerativo implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones, percibidas con ocasión de la inscripción, cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio particular o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto comprendido en la única prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva.

28 De las consideraciones precedentes resulta que un derecho percibido con ocasión de la inscripción de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada o de sus aumentos de capital no puede tener carácter remunerativo en el sentido de la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva si su cuantía se calcula de forma que cubra gastos como los enumerados por el órgano jurisdiccional remitente en los tres primeros guiones de su segunda cuestión. Estos gastos, en efecto, no están relacionados con las operaciones de inscripción de las que los derechos controvertidos constituyen la contrapartida. No obstante, por los motivos expuestos por el Abogado General en los puntos 37 y 45 de sus conclusiones, puede admitirse que un Estado miembro sólo perciba derechos por las operaciones de inscripción más importantes y que repercuta en ellos los costes de las operaciones menores que se realicen gratuitamente.

29 Por lo que se refiere a la determinación de la cuantía de los derechos con carácter remunerativo, el Tribunal de Justicia estimó en el apartado 43 de la sentencia Ponente Carni que puede ser difícil determinar el coste de ciertas operaciones, como la inscripción de una sociedad. En un caso así, la evaluación de dicho coste sólo puede ser global y debe establecerse de manera razonable tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes, el tiempo dedicado por dichos agentes, así como los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación.

30 Sobre esta cuestión procede señalar que para calcular la cuantía de los derechos con carácter remunerativo, los Estados miembros no sólo pueden tener en cuenta los costes, materiales y salariales, directamente relacionados con la realización de las operaciones de inscripción de las que constituyen la contrapartida, sino también, en las condiciones indicadas por el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, la parte de los gastos generales del órgano administrativo competente que sean imputables a dichas operaciones. Sólo en la medida en que se cumpla este requisito, los gastos enumerados por el órgano jurisdiccional remitente en los tres últimos guiones de su segunda pregunta pueden ser incluidos en la base de cálculo de los derechos.

31 Un derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límite en proporción al capital nominal suscrito, no puede, por su propia naturaleza, constituir un derecho con carácter remunerativo en el sentido de la Directiva. En efecto, aunque si en algunos casos puede existir una conexión entre la complejidad de una operación de inscripción y el volumen del capital suscrito, la cuantía de tal derecho no estará, por lo general, relacionada con los gastos en que incurre concretamente el órgano administrativo al realizar las formalidades de inscripción.

32 Por último, como se desprende del apartado 43 de la sentencia Ponente Carni, la cuantía de un derecho con carácter remunerativo no tiene por qué variar en todos los supuestos en función de los gastos en que realmente haya incurrido el órgano administrativo en cada operación de inscripción y un Estado miembro puede fijar anticipadamente, sobre la base de una previsión de los costes medios de inscripción, derechos normalizados para la realización de las formalidades de inscripción de las sociedades de capital. Por lo demás, nada impide que se establezca la cuantía de estos derechos para un período determinado siempre que el Estado miembro garantice regularmente —por ejemplo, cada año— que siguen sin ser superiores a los costes de inscripción.

33 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, basándose en las consideraciones anteriores, examinar en qué medida los derechos objeto del litigio tienen carácter remunerativo y ordenar, en su caso, eventuales devoluciones.

34 Por consiguiente, procede responder a las cinco primeras cuestiones que la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para tener carácter remunerativo, la cuantía de los derechos percibidos por la inscripción registral de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y de sus aumentos de capital, debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades correspondientes, teniendo en cuenta que esta cuantía también puede cubrir los gastos generados por las operaciones menores efectuadas gratuitamente. Para calcular dicha cuantía, los Estados miembros pueden tomar en consideración la totalidad de los costes relacionados con las operaciones de inscripción, incluida la parte de los gastos generales que les son imputables. Por lo demás, los Estados miembros están facultados para fijar derechos a tanto alzado y establecer su cuantía para un período determinado, siempre que garantice regularmente que ésta sigue sin ser superior al coste medio de las operaciones de que se trata.

Sobre la sexta cuestión

35 Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a que las acciones para la devolución de los derechos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva puedan desestimarse cuando la imposición de estos derechos se debe a un error excusable de las autoridades de un Estado miembro por haber sido percibidos durante un largo período sin que ni éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad.

36 Es jurisprudencia reiterada que la interpretación que da el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, a una norma de Derecho comunitario aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse en el momento de su entrada en vigor.

37 De ello se deriva que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse las sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16, y 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 47).

38 Según esta misma jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas vulnerando el Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12). En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20).

39 De este modo, si bien esta devolución, a falta de normativa comunitaria en la materia, sólo puede solicitarse conforme a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales, dichos requisitos no pueden, no obstante, ser menos favorables que los exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna, ni pueden articularse de tal manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (véase, en especial, la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12).

40 Es necesario señalar que un principio general del Derecho nacional según el cual los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro deben desestimar las demandas de devolución de los tributos recaudados en infracción del Derecho comunitario cuando éstos han sido percibidos durante un largo período sin que ni las autoridades de dicho Estado ni los sujetos pasivos hayan conocido su ilegalidad, no responde a los requisitos expuestos anteriormente. En efecto, la aplicación de este principio, en las circunstancias así descritas, haría prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Además, terminaría por favorecer las infracciones del Derecho comunitario que se han cometido durante un largo período.

41 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión que el Derecho comunitario se opone a que las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva puedan desestimarse cuando la imposición de estos tributos se deba a un error excusable de las autoridades de un Estado miembro en la medida en que hayan sido percibidos durante un largo período sin que ni éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad.

Sobre la séptima cuestión

42 Mediante su séptima cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el Derecho comunitario prohíbe que un Estado miembro invoque un plazo nacional de prescripción con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva en tanto que dicho Estado miembro no haya adaptado correctamente su Derecho interno a esta Directiva.

43 De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo a la legislación danesa, el derecho a devolución de toda una serie de créditos prescribe en un plazo de cinco años a partir de la fecha en que el crédito es exigible. Cuando ha transcurrido dicho plazo, el crédito se extingue a no ser que el deudor haya reconocido su deuda o que el acreedor haya ejercitado una acción judicial.

44 Ahora bien, cuando algunas de las demandantes en los procedimientos principales presentaron sus solicitudes de devolución, ya había expirado el plazo correspondiente, al menos en lo que se refería a una parte de lo reclamado.

45 Las sociedades demandantes y la Comisión se basan en la sentencia de 25 de julio de 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), para considerar que un Estado miembro no puede invocar un plazo nacional de prescripción en tanto que el Derecho

nacional no haya sido adaptado correctamente a la Directiva infringida cuando se recaudaron indebidamente los tributos. En su opinión, hasta esa fecha los particulares no están en condiciones de conocer todos los derechos que le confiere la Directiva. De este modo, el plazo nacional de prescripción sólo comienza a correr cuando se produce la adaptación correcta del Derecho interno a la Directiva.

46 Los Gobiernos danés, francés y del Reino Unido, por su parte, consideran que un Estado miembro puede invocar un plazo nacional de prescripción como el que es objeto de este análisis si éste respeta los dos requisitos de equivalencia y efectividad establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencia San Giorgio y Peterbroeck, antes citadas). En opinión de estos Gobiernos, la sentencia Emmott, antes citada, debe apreciarse en el marco de las particulares circunstancias de aquel asunto, como, por lo demás, ya ha confirmado el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia posterior.

47 Según ha recordado el Tribunal de Justicia en el apartado 39 de la presente sentencia, a falta de normativa comunitaria en la materia, incumbe al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular los procedimientos para la reclamación de cantidades pagadas indebidamente, siempre que dichos procedimientos no sean menos favorables que los relativos a las reclamaciones similares de naturaleza interna, ni hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

48 De este modo, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración de que se trate. En efecto, no puede considerarse que dichos plazos hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción entablada (véanse, en especial, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043, apartados 17 y 18, y de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, Rec. p. I-4025, apartado 28).

49 A este respecto, el plazo de prescripción de cinco años del Derecho danés debe calificarse de razonable (sentencia de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 49). Además, este plazo se aplica de igual forma a las acciones fundadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno.

50 Es cierto que en el apartado 23 de la sentencia Emmott, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que hasta el momento de adaptación del Derecho interno a una Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular, con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de dicha Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir, previsto en el Derecho nacional.

51 Sin embargo, como confirmó la sentencia de 6 de diciembre de 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483, apartado 26), de la sentencia de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475), resulta que la solución alcanzada en la sentencia Emmott estaba justificada por las circunstancias propias de dicho asunto, en las que la caducidad producía el efecto de privar absolutamente a la demandante en el asunto principal de la posibilidad de alegar su derecho a la igualdad de trato en virtud de una Directiva comunitaria (véanse, asimismo, las sentencias Haahr Petroleum, antes citada, apartado 52, y de 17 de julio de 1997, Texaco y Olieselskabet Danmark, asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263, apartado 48).

52 Por consiguiente, procede responder a la séptima cuestión que, en su estado actual, el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro que no haya adaptado correctamente su Derecho interno a la Directiva, invocar, con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a dicha Directiva, un plazo nacional de prescripción que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de estos tributos, siempre que tal plazo no sea menos favorable para las acciones fundadas en el Derecho comunitario que para las fundadas en el Derecho interno ni haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Sobre la octava cuestión

53 Mediante su octava cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 10 en relación con la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

54 Según reiterada jurisprudencia, cuando las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean lo suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta (véase, en especial, la sentencia de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava y otros, C-236/92, Rec. p. I-483, apartado 8).

55 En el caso de autos, basta señalar que la prohibición establecida en el artículo 10 de la Directiva, así como la excepción a dicha prohibición que figura en la letra e) del apartado 1 del artículo 12, están formuladas en términos suficientemente precisos e incondicionales como para poder ser invocadas por los justiciables ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra una disposición de Derecho nacional contraria a dicha Directiva.

56 Por consiguiente, procede responder a la octava pregunta que el artículo 10 en relación con la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Costas

57 Los gastos efectuados por los Gobiernos danés, francés, italiano, sueco y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Østre Landsret mediante resolución de 8 de junio de 1995, declara:

1) **La letra e) del apartado 1 del artículo 12 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, en último término, por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que, para tener carácter remunerativo, la cuantía de los derechos percibidos por la inscripción registral de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y de sus aumentos de capital debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades correspondientes, teniendo en cuenta que esta cuantía también puede cubrir los gastos generados por las operaciones menores efectuadas gratuitamente. Para calcular dicha cuantía, los Estados miembros pueden tomar en consideración la totalidad de los costes relacionados con las operaciones de inscripción, incluida la parte de los gastos generales que les son imputables. Por lo demás, los Estados miembros están facultados para fijar derechos a tanto alzado y establecer su cuantía para un período determinado, siempre que garantice regularmente que ésta sigue sin ser superior al coste medio de las operaciones de que se trata.**

2) El Derecho comunitario se opone a que las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva 69/335, en su versión modificada, puedan desestimarse cuando la imposición de estos tributos se deba a un error excusable de las autoridades de un Estado miembro en la medida en que hayan sido percibidos durante un largo período sin que ni éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad.

3) En su estado actual, el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro que no haya adaptado correctamente su Derecho interno a la Directiva 69/335, en su versión modificada, invocar, con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a dicha Directiva, un plazo nacional de prescripción que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de estos tributos, siempre que tal plazo no sea menos favorable para las acciones fundadas en el Derecho comunitario que para las fundadas en el Derecho interno ni haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

4) El artículo 10 en relación con la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335, en su versión modificada, confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de diciembre de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G. C. Rodríguez Iglesias