ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
2 de Dezembro de 1997 *

No processo C-188/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Østre Landsret (Dinamarca), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Fantask A/S e o.

e

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. Gulmann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, presidentes de secção, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relator), G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, juízes,

* *Língua do processo: dinamarquês.*

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Fantask A/S, por Thomas Rørdam, advogado em Copenhaga,

— em representação da Norsk Hydro Danmark A/S, da Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S e da Tryg Forsikring livsforsikringsselkab A/S, por Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen e Henning Aasmul-Olsen, advogados em Copenhaga,

— em representação da Aalborg Portland A/S, por Karen Dyekjær-Hansen, advogada em Copenhaga,

— em representação da Forsikrings-Aktieselskabet Alka, da Robert Bosch A/S, da Uponor A/S, da Uponor Holding A/S e de Pen-Sam ApS e o., por Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe e Lau Normann Jørgensen, do escritório Kromann e Münter, advogados em Copenhaga,

— em representação do Governo dinamarquês, por Peter Biering, chefe de divisão no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Karsten Hagel-Sørensen, advogado em Copenhaga,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Frédéric Pascal, encarregado de missão na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco, por Erik Brattgård, consultor no Departamento do Comércio Externo do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistido por Eleanor Sharpston, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Anders C. Jessen e Enrico Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, assistidos por Susanne Helsteen e Jens Rostock-Jensen, do escritório Reumert et Partnere, advogados em Copenhaga,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Fantask A/S, representada por Preben Jøker Thorsen, advogado em Copenhaga, da Norsk Hydro Danmark A/S, da Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S e da Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, representadas por Henning Aasmul-Olsen, da Aalborg Portland A/S, representada por Lars Hennenberg, advogado em Copenhaga, da Forsikrings-Aktieselskabet Alka, da Robert Bosch A/S, da Uponor A/S, da Uponor Holding A/S e de Pen-Sam ApS e o., representados por Henrik Peytz, advogado em Copenhaga, do Industriministeriet (Erhvervsministeriet), representado por Karsten Hagel-Sørensen, do Governo dinamarquês, representado por Peter Biering, do Governo francês, representado por Gautier Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo italiano, representado por Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, do Governo do Reino Unido, representado por John E. Collins, assistido por Eleanor Sharpston, e da Comissão, representada por Anders C. Jessen e Enrico Traversa, assistidos por Jens Rostock-Jensen e Hans Henrik Skjødt, advogado em Copenhaga, na audiência de 29 de Abril de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 26 de Junho de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 8 de Junho de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 do mesmo mês, o Østre Landsret submeteu ao Tribunal, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, oito questões prejudiciais relativas à interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171, a seguir «directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de litígios que opõem a sociedade Fantask A/S (a seguir «Fantask») e diversas outras sociedades ou grupos de sociedades ao Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [Ministério da Indústria dinamarquês (Ministério do Comércio)] a propósito dos direitos cobrados por ocasião do registo de novas sociedades anónimas e sociedades por quotas e do registo de aumentos de capital promovidos por tais sociedades.

3 A Lei n.° 468, de 29 de Setembro de 1917, primeira lei relativa às sociedades anónimas (*Lovtidende* A 1917, p. 1117), tornou obrigatória a inscrição das sociedades anónimas e dos respectivos aumentos de capital no registo das sociedades. Esta inscrição estava sujeita ao pagamento de direitos cujas taxas cabia ao ministro competente fixar. Já profundamente alterada pela primeira vez em 1930, esta lei foi objecto de uma revisão geral pela Lei n.° 370, de 13 de Junho de 1973, relativa às sociedades anónimas (*Lovtidende* A 1973, p. 1025). No mesmo dia, foi adoptada a Lei n.° 371 relativa às sociedades por quotas, que prevê, no que respeita a estas últimas, formalidades de registo análogas às formalidades em vigor para as sociedades anónimas (*Lovtidende* A 1973, p. 1063).

4 O artigo 154.°, n.° 3, da lei relativa às sociedades anónimas e o artigo 124.°, n.° 3, da lei relativa às sociedades por quotas habilitavam inicialmente o ministro competente a fixar as taxas dos direitos de registo para estas duas categorias de sociedades.

5 Desde a publicação da primeira lei sobre as sociedades anónimas, e até 1992, a estrutura dos direitos cobrados por ocasião do registo das novas sociedades e dos aumentos de capital por estas promovidos não evoluiu. Compunha-se de um direito de base, fixo, e de um direito complementar, calculado proporcionalmente ao montante do capital nominal subscrito. Em contrapartida, as taxas foram alteradas em diversas ocasiões.

6 Durante o período compreendido entre 1 de Janeiro de 1974 e 1 de Maio de 1992, o direito de base variou entre 500 e 1 700 DKR para a inscrição de uma nova sociedade anónima e de uma nova sociedade por quotas e entre 200 e 900 DKR para o registo de um aumento de capital para ambas as categorias de sociedades. Ao longo do mesmo período, o direito complementar elevou-se a $4^{0}/_{00}$ do capital subscrito, em caso de inscrição de uma nova sociedade, e a $4^{0}/_{00}$ do aumento de capital, neste último caso.

7 O «registo das sociedades anónimas» (a seguir «registo»), instituído pela Lei n.° 468, já referida, constituía uma direcção do Ministério do Comércio, encarregada do registo das declarações relativas às sociedades anónimas bem como, a partir de 1974, das sociedades por quotas. Através da Lei n.° 851, de 23 de Dezembro de 1987, que, entre outras coisas, alterou a lei relativa às sociedades anónimas e a lei relativa às sociedades por quotas (*Lovtidende* A 1987, p. 3229), o registo passou a designar-se Erhvervs-og Selskabsstyrelsen (direcção do comércio e das sociedades, a seguir «Styrelsen»). Além da realização dos registos, da fixação e da cobrança dos direitos correspondentes, a Styrelsen participa na elaboração da legislação sobre o direito das sociedades e sobre o direito comercial e vela pela sua aplicação. Além disso, exerce diversas outras actividades de consulta e de informação.

8 Na sequência de um relatório do Tribunal de Contas da Dinamarca que, verificando a existência de importantes excedentes das despesas sobre as receitas da Styrelsen, a que a cobrança do direito complementar tinha conduzido, punha em dúvida a validade deste último à luz do direito dinamarquês, o direito complementar foi suprimido pelo Decreto n.º 301, de 30 de Abril de 1992 (*Lovtidende* A 1992, p. 1149), a contar de 1 de Maio de 1992. Paralelamente, o direito de base passou a ser de 2 500 DKR para a inscrição de uma nova sociedade anónima e de 1 800 DKR para a inscrição de uma nova sociedade por quotas. Para o registo de um aumento de capital, o montante do direito é actualmente de 600 DKR para ambas as categorias de sociedades.

9 Foi nessa ocasião que a Fantask e diversas outras sociedades ou grupos de sociedades pediram à Styrelsen o reembolso dos montantes que tinham pago a esta direcção, entre 1983 e 1992, como direito complementar. Só a Fantask reclamou igualmente a restituição dos direitos de base pagos.

10 Tendo os seus pedidos de reembolso sido indeferidos, as sociedades em causa interpuseram recursos contra o Ministério da Indústria para o Østre Landsret. Nos seus recursos, as sociedades recorrentes defenderam nomeadamente, à luz sobretudo do acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, a seguir «acórdão Ponente Carni»), que o direito complementar — e, no caso da Fantask, também o direito de base — era contrário aos artigos 10.º e 12.º da directiva.

11 Foi nestas condições que o Østre Landsret submeteu ao Tribunal de Justiça as oito seguintes questões prejudiciais:

«1) O direito comunitário estabelece exigências quanto à delimitação pelos Estados-Membros do conceito de "carácter remuneratório" do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, ou pode cada Estado-Membro decidir livremente o que deve ser considerado "carácter remuneratório relativamente a uma prestação de serviços concreta"?

2) A base de cálculo de imposições que, ao abrigo do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, são cobradas por um Estado-Membro pelo registo da constituição ou do aumento de capital das sociedades anónimas ou das sociedades por quotas, pode abranger os seguintes tipos de custos ou apenas um deles:

— despesas com salários e cotizações de reforma de funcionários que não colaboram nas operações de registo, tais como o pessoal administrativo da entidade pública competente para o registo ou o pessoal da mesma ou de outras entidades públicas ocupado em trabalhos preparatórios de natureza jurídica respeitantes ao domínio do direito das sociedades;

— custos das operações de registo de outros factos relativos às sociedades, em relação às quais os Estados-Membros decidiram que não deve ser paga uma contraprestação concreta;

— custos do desempenho de outras funções para além do registo, que são atribuídas à entidade pública competente para o registo nos termos da legislação relativa às sociedades ou legislação conexa, tais como a verificação das contas e a fiscalização da escrituração e contabilidade das sociedades;

— pagamento de juros e amortizações de custos de investimento globais que são considerados pela entidade pública competente para o registo como respeitantes ao domínio jurídico do direito das sociedades ou equiparado;

— custos de prestações de serviços que não têm uma correlação com o trabalho de registo em concreto;

— custos de actividades externas da entidade pública competente para o registo de carácter informativo e didáctico que não têm relação com o trabalho de registo em concreto, tais como conferências, elaboração de artigos e brochuras e realização de encontros com organizações de empresas e outros grupos de interesses.

3) a) O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está impedido de estabelecer direitos normalizados através de normas aplicáveis sem limitação temporal?

b) Em caso de resposta negativa, é o Estado-Membro obrigado a proceder todos os anos ou com intervalos regulares ao reajustamento da base percentual da taxa dos direitos?

c) Tem importância para a resposta a dar o facto de os direitos serem estabelecidos proporcionalmente ao montante do capital anunciado para efeitos de registo?

4) O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), conjugado com o artigo 10.°, n.° 1, da Directiva 69/335/CEE, deve ser interpretado no sentido de que o montante que é cobrado como contraprestação de uma prestação de serviços concreta, como, por exemplo, o registo da constituição ou do aumento de capital de uma sociedade anónima ou de uma sociedade por quotas, deve ser calculado com base nos custos efectivos da prestação de serviços concreta — a inscrição no registo — ou pode o encargo relativo a cada registo ser estabelecido por exemplo através de uma taxa de base aumentada de $4\,^0/_{00}$ da entrada nominal de capital, de forma a que o maior ou menor valor do encargo é independente do tempo dispendido pela entidade pública competente para o registo e dos demais custos que são necessários para a realização do registo?

5) O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), conjugado com o artigo 10.°, n.° 1, da Directiva 69/335/CEE, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro, no cálculo do eventual montante a restituir, deve fazê-lo na base de que a impo-

sição deve reflectir os custos da prestação de serviços concreta na altura em que a mesma prestação foi efectuada, ou o Estado-Membro tem o direito de efectuar uma avaliação global dentro de um período mais longo, por exemplo, um ano de exercício, ou dentro do período correspondente em direito nacional ao prazo de caducidade das acções para reembolso das despesas já pagas?

6) No caso de no direito nacional vigorar um princípio geral de que na apreciação da obrigação de restituição de taxas cobradas sem justificação é de atribuir importância ao facto de a cobrança ter tido lugar nos termos de regras que foram aplicáveis durante muito tempo sem que nem a entidade pública nem outras pessoas tenham dado atenção ao facto de a cobrança carecer de fundamento, o direito comunitário opõe-se a que o pedido de restituição das taxas que foram cobradas em violação da Directiva 69/335/CEE seja indeferido por aquele motivo?

7) O direito comunitário obsta a uma situação jurídica nacional segundo a qual as entidades públicas de um Estado-Membro em processos relativos a pedidos de restituição de taxas que foram cobradas em violação da Directiva 69/335/CEE podem requerer — com êxito — que os prazos de prescrição nacionais comecem a correr na data da aplicação ilegal da Directiva 69/335/CEE?

8) O artigo 10.°, n.° 1, conjugado com o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, tal como interpretado nas anteriores questões, confere direitos que os particulares em cada Estado-Membro podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais?»

12 Em primeiro lugar, importa recordar as finalidades e o conteúdo da directiva, tal como foram expostos no acórdão Ponente Carni.

13 Como decorre do seu preâmbulo, a directiva destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno. Para alcançar esse objectivo é necessário, no que respeita aos impostos que incidem sobre as reuniões de capitais, eliminar os impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros, e aplicar, em sua substituição, um imposto cobrado uma única vez no mercado comum e de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

14 Para o efeito, a directiva prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais que, nos termos dos seus sexto e sétimo considerandos, para não perturbar a circulação de capitais, deve ser harmonizado no interior da Comunidade tanto no que respeita às taxas como à sua estrutura (acórdão de 27 de Junho de 1979, Conradsen, 161/78, Recueil, p. 2221, n.° 11). Esse imposto é regulado pelos artigos 2.° a 9.° da directiva.

15 O artigo 3.° enumera as sociedades de capitais a que se aplicam as disposições da directiva, entre as quais constam, designadamente, as sociedades anónimas e as sociedades por quotas de direito dinamarquês.

16 Os artigos 4.°, 8.° e 9.° enumeram, sem prejuízo do disposto no artigo 7.°, as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital e determinadas operações que os Estados-Membros podem isentar. Nos termos do disposto no artigo 4.°, n.° 1, alíneas a) e c), a constituição de uma sociedade de capitais e o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie contam-se entre as operações tributáveis.

17 Em conformidade com o seu último considerando, a directiva prevê igualmente a eliminação de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo sobre os títulos e cuja

manutenção poderia pôr em causa os fins prosseguidos. Estes impostos indirectos, cuja cobrança é proibida, são enumerados nos artigos 10.° e 11.° da directiva. O artigo 10.° estabelece:

«Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

...

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.»

18 O artigo 12.°, n.° 1, da directiva contém uma lista exaustiva das imposições que não o imposto sobre as entradas de capital que, em derrogação ao disposto nos artigos 10.° e 11.°, podem incidir sobre as sociedades de capitais por ocasião das operações a que se referem estas últimas disposições (v., neste sentido, o acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Colect., p. 409, n.° 9). O artigo 12.° da directiva refere-se, no n.° 1, alínea e), aos «direitos com carácter remuneratório».

Quanto às cinco primeiras questões

19 Através das primeiras cinco questões, às quais se deve responder conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva deve ser interpretado no sentido de que, para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das

sociedades anónimas e das sociedades por quotas e do registo dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa ou se podem ser fixados de modo a cobrir a totalidade ou uma parte das despesas da administração encarregada destas operações.

20 Na medida em que as disposições do artigo 12.° da directiva derrogam, em especial, as proibições constantes do artigo 10.°, importa começar por determinar se os direitos controvertidos são abrangidos por alguma dessas proibições.

21 O artigo 10.° da directiva, à luz do seu último considerando, proíbe nomeadamente os impostos indirectos que tenham as mesmas características de um imposto sobre entradas de capital. Estão assim em causa, entre outros, os impostos que, sob qualquer forma, sejam devidos pela constituição de uma sociedade de capitais e pelo aumento do seu capital [artigo 10.°, alínea a)], ou pelo registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade possa estar sujeita em consequência da sua forma jurídica [artigo 10.°, alínea c)]. Esta última proibição justifica-se pelo facto de, apesar de os impostos em causa não incidirem sobre as entradas de capital enquanto tais, são no entanto cobrados em virtude das formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, à forma jurídica do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, de forma que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela directiva (acórdão de 11 de Junho de 1996, Denkavit International e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 23).

22 No caso vertente, o direito de base e o direito complementar, na medida em que são cobrados por ocasião do registo de novas sociedades anónimas e sociedades por quotas, são directamente abrangidos pela proibição constante do artigo 10.°, alínea c), da directiva. Semelhante conclusão se impõe igualmente quando tais direitos são devidos pelo registo dos aumentos de capital dessas sociedades, desde que sejam igualmente cobrados em razão de uma formalidade essencial relacionada com a forma jurídica das sociedades em causa. Embora não constitua formalmente um procedimento prévio ao exercício da actividade das sociedades de capitais, o registo dos aumentos de capital não deixa por isso de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade.

23 No que respeita à interpretação do conceito de direito com carácter remuneratório que figura no artigo 12.° da directiva, os Governos dinamarquês e sueco sustentam que esta noção abrange igualmente direitos cujo montante é calculado de modo a compensar não apenas as formalidades de registo directamente em causa, mas também o conjunto das despesas da administração que procede à cobrança, relacionadas, em especial, com a elaboração e a aplicação da legislação em matéria de direito das sociedades.

24 O Governo dinamarquês alega, em especial, que a directiva não procedeu a uma harmonização das legislações dos Estados-Membros relativamente aos direitos com carácter remuneratório mencionados no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), cuja definição continua a caber ao direito dos Estados-Membros. O poder de apreciação reconhecido a estes últimos não é, porém, totalmente discricionário, na medida em que a avaliação dos custos suportados pela administração encarregada dos registos deveria ser efectuada, segundo o acórdão Ponente Carni, de modo razoável. Assim, contrariamente ao que acontecia neste último processo, um Estado-Membro não pode tomar em conta, para o cálculo dos direitos, despesas não relacionadas com a gestão do direito das sociedades.

25 Segundo a Fantask e as outras sociedades recorrentes no processo principal, que apresentaram observações, e também segundo a Comissão, resulta pelo contrário do acórdão Ponente Carni que o conceito de direito com carácter remuneratório tem âmbito comunitário e que tal direito deve necessariamente ser apenas calculado com base no custo da operação de registo de que constitui a contrapartida. Um direito fixado proporcionalmente ao capital subscrito, como o direito complementar, não pode assim, pela sua própria natureza, ser abrangido pela derrogação prevista no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva. Se é certo que um Estado-Membro tem o direito de fixar antecipadamente, sem limite de tempo e com base numa avaliação constante do custo das operações de registo, o montante dos direitos remuneratórios, não é menos certo que deve proceder periodicamente, por exemplo todos os anos, a uma reapreciação destes últimos, de modo a certificar-se de que não ultrapassam os encargos suportados.

26 Importa sublinhar, a este propósito, que a expressão «direitos com carácter remuneratório» faz parte de uma disposição de direito comunitário que não remete para o direito dos Estados-Membros a fim de determinar os seus sentido e alcance. Além disso, os objectivos da directiva seriam postos em causa se os Estados-Membros tivessem a faculdade de manter imposições com as mesmas características do imposto sobre as reuniões de capitais, qualificando-as de direitos com carácter remuneratório. Daqui resulta que a interpretação da expressão em causa não pode ser deixada ao critério de cada Estado-Membro (v. acórdão de 15 de Julho de 1982, Felicitas, 270/81, Recueil, p. 2771, n.° 14).

27 Entretanto, o Tribunal de Justiça já declarou, no acórdão Ponente Carni, n.os 41 e 42, que a distinção entre as imposições proibidas pelo artigo 10.° da directiva e os direitos com carácter remuneratório implica que estes últimos abranjam apenas as retribuições, cobradas na altura do registo, cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado. Uma retribuição cujo montante não tenha qualquer relação com o custo desse serviço específico, ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que é a contrapartida, mas da globalidade dos custos de funcionamento e investimento do serviço encarregado dessa operação, devia ser considerada como uma imposição abrangida exclusivamente pela proibição instituída pelo artigo 10.° da directiva.

28 Resulta de quanto precede que um direito cobrado por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital por estas promovidos não pode revestir carácter remuneratório, na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea c), da directiva se o seu montante for calculado de modo a cobrir despesas do tipo das enumeradas pelo órgão jurisdicional de reenvio nos três primeiros travessões da segunda questão. Efectivamente, as despesas em causa não têm qualquer relação com as operações de registo de que os direitos controvertidos constituem a contrapartida. Todavia, pelas razões evocadas pelo advogado-geral nos n.os 37 e 45 das suas conclusões, pode admitir-se que um Estado-Membro apenas cobre direitos pelas operações de registo mais importantes e que repercuta sobre tais direitos os custos de operações menores efectuadas gratuitamente.

29 No que respeita à fixação dos direitos com carácter remuneratório, o Tribunal de Justiça observou, no acórdão Ponente Carni, n.° 43, que pode ser difícil determinar o custo de certas operações, como o registo de uma sociedade. A avaliação desses custos só pode, em semelhantes casos, fazer-se de forma global e deve ser efectuada de forma razoável, tendo em conta, designadamente, o número e a qualificação dos agentes, o tempo gasto por esses agentes, bem como as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação.

30 A este propósito, importa sublinhar que, para calcular os montantes dos direitos com carácter remuneratório, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta não apenas os custos, materiais e salariais, directamente relacionados com a execução das operações de registo de que constituem a contrapartida, mas também, nas condições indicadas pelo advogado-geral no n.° 43 das suas conclusões, a parcela dos encargos gerais da administração competente imputáveis a essas operações. Só nesta medida é que as despesas enumeradas pelo órgão jurisdicional de reenvio nos três últimos travessões da sua segunda questão podem ser incluídas na base de cálculo dos direitos.

31 Um direito, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito, não pode, pela sua própria natureza, constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da directiva.. Efectivamente, mesmo podendo existir, em certos casos, um nexo entre a complexidade de uma operação de registo e a importância dos capitais subscritos, o montante de tal direito não terá, em geral, qualquer relação com as despesas efectivamente feitas pela administração com as formalidades de registo.

32 Finalmente, como resulta do acórdão Ponente Carni, n.° 43, o montante de um direito com carácter remuneratório não deve necessariamente variar em função das despesas realmente efectuadas pela administração em cada operação de registo e um Estado-Membro tem o direito de fixar antecipadamente, com base nos custos médios de registo previsíveis, direitos normalizados para a execução das formalidades de registo das sociedades de capitais. Nada se opõe, além disso, a que os montantes desses direitos sejam estabelecidos por tempo indeterminado, desde que o Estado-Membro se certifique regularmente, por exemplo todos os anos, de que tais direitos continuam a não ultrapassar os seus custos de registo.

33 Compete ao órgão jurisdicional nacional, com base nas considerações que precedem, examinar em que medida os direitos controvertidos revestem carácter remuneratório e proceder, sendo caso disso, nesta base, a eventuais reembolsos.

34 Assim, há que responder às cinco primeiras questões que o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva deve ser interpretado no sentido de que, para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo indeterminado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.

Quanto à sexta questão

35 Através da sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o direito comunitário se opõe a que acções de reembolso de direitos cobrados em violação da directiva possam ser rejeitadas com o fundamento de a aplicação de tais direitos resultar de um erro desculpável das autoridades do Estado-Membro, na medida em que os direitos em causa foram cobrados durante um longo período sem que as autoridades ou os sujeitos passivos se tenham apercebido da sua ilegalidade.

36 Segundo jurisprudência constante, no exercício da competência que lhe confere o artigo 177.° do Tratado, a interpretação pelo Tribunal de Justiça de uma disposição de direito comunitário esclarece e precisa, quando tal é necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor.

37 Daí resulta que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz a relações jurídicas nascidas e constituídas antes do acórdão que decide do pedido de interpretação, se, por outro lado, estiverem preenchidas as condições que permitem submeter à apreciação dos órgãos jurisdicionais competentes um litígio referente à aplicação dessa norma (acórdãos de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, p. 1205, n.° 16, e de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime, C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.° 47).

38 Ainda segundo esta jurisprudência, o direito de obter o reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias tal como interpretadas pelo Tribunal de Justiça (acórdão de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.° 12). O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.° 20).

39 Assim, embora, na falta de regulamentação comunitária na matéria, este reembolso só possa ser requerido respeitando as condições, substanciais e formais, fixadas pelas diferentes legislações nacionais, a verdade é que tais condições não podem ser menos favoráveis que as aplicáveis a reclamações semelhantes de carácter interno nem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., designadamente, o acórdão de 15 de Janeiro de 1995, Peterbroek, C-312/93, Colect., p. I-4599, n.° 12).

40 Sublinhe-se que um princípio geral de direito nacional, segundo o qual os órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro deveriam rejeitar os pedidos de reembolso de direitos cobrados em violação do direito comunitário, no caso de serem cobrados durante um longo período sem que as autoridades desse Estado ou os sujeitos passivos se tenham apercebido da sua ilegalidade, não responde às condições precedentes. Efectivamente, a aplicação de tal princípio seria, nas circunstâncias assim descritas, susceptível de tornar excessivamente difícil a obtenção do reembolso de taxas contrárias ao direito comunitário. Além disso, favoreceria as violações do direito comunitário que se mantivessem durante longos períodos.

41 Assim, há que responder à sexta questão que o direito comunitário se opõe a que acções de reembolso de direitos cobrados em violação da directiva possam ser rejeitadas com o fundamento de a aplicação de tais direitos resultar de um erro desculpável das autoridades do Estado-Membro, na medida em que os direitos em causa foram cobrados durante um longo período sem que as autoridades ou os sujeitos passivos se tenham apercebido da sua ilegalidade.

Quanto à sétima questão

42 Através da sétima questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, no essencial, se o direito comunitário proíbe um Estado-Membro de fixar um prazo de caducidade para as acções de reembolso de direitos cobrados em violação da directiva enquanto não proceder à transposição correcta da directiva.

43 Resulta do despacho de reenvio que, nos termos da legislação dinamarquesa, o direito ao reembolso de uma série de créditos caduca no prazo de cinco anos e que este prazo começa a correr, em princípio, a partir da data da exigibilidade do crédito. Terminado esse prazo, este crédito, em princípio, caduca, a menos que o devedor tenha entretanto reconhecido a sua dívida ou que o credor tenha intentado uma acção judicial.

44 Ora, quando algumas das recorrentes no processo principal apresentaram os seus pedidos de reembolso, o prazo em causa já tinha terminado, pelo menos em relação a uma parte das suas reclamações.

45 As sociedades recorrentes e a Comissão baseiam-se no acórdão de 25 de Julho de 1991, Emmott (C-208/90, Colect., p. I-4269), para considerar que um Estado-Membro não pode invocar um prazo nacional de caducidade enquanto a directiva,

em violação da qual certas taxas foram indevidamente cobradas, não for correctamente transposta para direito nacional. Segundo as referidas partes, até essa data os sujeitos passivos não conhecem plenamente os direitos que lhes são reconhecidos pela directiva em questão. Daqui resulta que um prazo nacional de caducidade só começa a correr quando a transposição correcta da directiva tem lugar.

46 Os Governos dinamarquês, francês e do Reino Unido consideram que um Estado-Membro tem o direito de invocar um prazo nacional de caducidade como o prazo em causa desde que sejam respeitadas as duas condições de equivalência e de efectividade estabelecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdãos San Giorgio e Peterbroek, já referidos). Segundo estes governos, o acórdão Emmott, já referido, deve ser encarado na perspectiva das circunstâncias muito particulares de tal processo, o que de resto o Tribunal de Justiça confirmou na sua jurisprudência posterior.

47 Como o Tribunal recordou no n.° 39 do presente acórdão, segundo jurisprudência constante, na falta de regulamentação comunitária na matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro definir as modalidades processuais da acção de repetição do indevido, desde que tais modalidades não sejam menos favoráveis do que as aplicáveis a reclamações semelhantes de carácter interno nem tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

48 O Tribunal de Justiça reconheceu assim a compatibilidade com o direito comunitário da fixação de prazos judiciais razoáveis, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a administração. Efectivamente, não se pode considerar que tais prazos tornam impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário, apesar de, por definição, o decurso desses prazos implicar que a acção não possa proceder no todo ou em parte (v., em especial, os acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe, 33/76, Colect., p. 813, n.° 5; Comet, 45/76, Colect., p. 835, n.^{os} 17 e 18, e de 10 de Julho de 1997, Palmisani, C-261/95, Colect., p. I-4025, n.° 28).

49 A este propósito, o prazo de caducidade de cinco anos deve ser considerado razoável (acórdão de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Colect., p. I-4085, n.° 49). Além disso, este prazo aplica-se indiferentemente às acções baseadas no direito comunitário e às baseadas no direito interno.

50 É verdade que, no acórdão Emmott, já referido, n.° 23, o Tribunal declarou que, enquanto uma directiva não estiver correctamente transposta, o Estado-Membro em falta não pode invocar a extemporaneidade de um pedido apresentado por um particular com vista à protecção dos direitos que lhe são reconhecidos pelas disposições de uma directiva e que um prazo processual nacional só pode começar a correr a partir desse momento.

51 Todavia, como foi confirmado pelo acórdão de 6 de Dezembro de 1994, Johnson (C-410/92, Colect., p. I-5483, n.° 26), decorre do acórdão Steenhorst-Neerings (C-338/91, Colect., p. I-5475), que a solução prevista no acórdão Emmott era justificada pelas circunstâncias específicas desse processo, nas quais a caducidade levava a privar totalmente a recorrente no processo principal da possibilidade de alegar o seu direito à igualdade de tratamento por força de uma directiva comunitária (v., igualmente, os acórdãos Haahr Petroleum, já referido, n.° 52, e de 17 de Julho de 1997, Texaco e Olieselskabet Danmark, C-114/95 e C-115/95, Colect., p. I-4263, n.° 48).

52 Assim, há que responder à sétima questão que, no seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro, que não transpôs correctamente uma directiva, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

Quanto à oitava questão

53 Através da oitava questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se as disposições conjugadas dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

54 Segundo jurisprudência constante, no caso de, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma directiva serem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado, quer quando este se abstém de transpor dentro do prazo a directiva para o direito nacional, quer quando a transposição foi incorrecta (v., nomeadamente, o acórdão de 23 de Fevereiro de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e o., C-236/92, Colect., p. I-483, n.° 8).

55 No caso vertente, basta ter presente que a proibição estabelecida pelo artigo 10.° da directiva e a derrogação a essa proibição que figura no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), estão formuladas em termos suficientemente precisos e incondicionais para poderem ser invocadas pelos particulares perante os órgãos jurisdicionais nacionais contra uma disposição de direito nacional contrária a essa directiva.

56 Assim, há que responder à oitava questão que as disposições conjugadas dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Quanto às despesas

57 As despesas efectuadas pelos Governos dinamarquês, francês, italiano, sueco e do Reino Unido, e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Østre Landsret, por despacho de 8 de Junho de 1995, declara:

1) **O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que, para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo indeterminado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.**

2) O direito comunitário opõe-se a que acções de reembolso de direitos cobrados em violação da Directiva 69/335, conforme alterada, possam ser rejeitadas com o fundamento de a aplicação de tais direitos resultar de um erro desculpável das autoridades do Estado-Membro, na medida em que os direitos em causa foram cobrados durante um longo período sem que as autoridades ou os sujeitos passivos se tenham apercebido da sua ilegalidade.

3) No seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro, que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

4) As disposições conjugadas dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335, conforme alterada, dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Dezembro de 1997.

O secretário O presidente

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias