# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 10 de septiembre de 2002 *

En los asuntos acumulados C-216/99 y C-222/99,

que tienen por objeto peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunale di Milano (Italia) (C-216/99) y la Corte d'appello di Roma (Italia) (C-222/99), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichos órganos jurisdiccionales entre

**Riccardo Prisco Srl**

y

**Amministrazione delle Finanze dello Stato** (asunto C-216/99),

y entre

**Ministero delle Finanze**

y

**CASER SpA** (asunto C-222/99),

* Lengua de procedimiento: italiano.

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), 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), así como sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. F. Macken, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet (Ponente), R. Schintgen, V. Skouris y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Riccardo Prisco Srl, por los Sres. M. Costanza y A. Bozzi, avvocati;

— en nombre de CASER SpA, por los Sres. A. Crosta, A. Bozzi y G. Bozzi, avvocati;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por la Sra. F. Quadri, avvocato dello Stato;

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

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Riccardo Prisco Srl, representada por los Sres. M. Costanza y A. Bozzi; de CASER SpA, representada por los Sres. A. Bozzi y G. Bozzi; del Gobierno italiano, representado por el Sr. G. de Bellis, avvocato dello Stato, y de la Comisión, representada por el Sr. E. Traversa, expuestas en la vista de 22 de noviembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de enero de 2002;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resoluciones de 15 y de 12 de mayo de 1999, recibidas en el Tribunal de Justicia, respectivamente, el 7 y el 10 de junio del mismo año, tanto el Tribunale di Milano como la Corte d'appello di Roma plantearon dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), 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 lo sucesivo, «Directiva»), así como sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de varios litigios entre, por un lado, Riccardo Prisco Srl (en lo sucesivo, «Prisco») y CASER SpA (en lo sucesivo, «CASER») y, por otro, el Ministero delle Finanze (Ministerio de Hacienda italiano; en lo sucesivo, «Administración»), a propósito de la devolución de tributos abonados por ambas sociedades entre 1985 y 1992, que posteriormente fueron declarados contrarios al Derecho comunitario.

3 Dichos tributos fueron recaudados en concepto de tasa de concesión gubernamental devengada como consecuencia de la inscripción en el Registro de empresas de diversos actos relativos a la vida de las sociedades. Las solicitudes de devolución de Prisco y de CASER se refieren a tasas abonadas por la inscripción de la escritura de constitución y por su mantenimiento en años sucesivos.

4 La conformidad con el Derecho comunitario de dichas tasas y de los requisitos para su devolución ya ha sido objeto de varias cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia, que dieron lugar a las sentencias 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»), y de 15 de septiembre de 1998, Edis (C-231/96, Rec. p. I-4951), Spac (C-260/96, Rec. p. I-4997) y Ansaldo Energía y otros (asuntos acumulados C-279/96, C-280/96 y C-281/96, Rec. p. I-5025).

## Antecedentes de los litigios y marco jurídico

5 La tasa de concesión, exigida para la inscripción en el Registro de empresas mercantiles, gestionado por las secretarías de los órganos jurisdiccionales, de los principales actos de la vida de las sociedades, fue establecida mediante el Decreto nº 641 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972 (GURI nº 292, de 11 de noviembre de 1972, suplemento nº 3).

6 Están sujetas a dicha tasa las inscripciones en el Registro de los siguientes actos: la escritura de constitución, la prórroga de la duración de la sociedad, la modificación del objeto o del tipo de sociedad, la fusión, las restantes modificaciones de la escritura de constitución y los actos de la sociedad cuya inscripción sea obligatoria en virtud de las disposiciones del Codice civile.

7 La cuota de la tasa de concesión, modificada en numerosas ocasiones, variaba en función de la forma jurídica de las sociedades afectadas por lo que respecta a la inscripción de la escritura de constitución de la sociedad, pero era única para la inscripción de los demás actos. El Decreto-ley nº 853, de 19 de diciembre de 1984 (GURI nº 347, de 19 de diciembre de 1984), convalidado mediante la Ley nº 17, de 17 de febrero de 1985 (GURI nº 41 *bis*, de 17 de febrero de 1985), precisó que la tasa de concesión relativa a la inscripción en el Registro de la escritura de constitución se devengaría a continuación el 30 de junio de cada año civil.

8 Varias sociedades impugnaron la tasa de concesión, en la medida en que se refería a la inscripción de la escritura de constitución y a su mantenimiento en años posteriores, alegando su incompatibilidad con los artículos 10 y 12 de la Directiva. El Tribunal de Justicia, pronunciándose a raíz de una cuestión prejudicial, declaró, en la sentencia Ponente Carni, que el artículo 10 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que prohíbe, sin perjuicio de las excepciones del artículo 12, todo impuesto anual sobre la inscripción de las sociedades de capital, aunque los ingresos obtenidos de dicho impuesto contribuyan a financiar el servicio encargado de la llevanza del Registro en el que se inscriben las sociedades. El Tribunal de Justicia declaró también que el artículo 12 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que los derechos que tengan carácter remunerativo, mencionados en el apartado 1, letra e), de dicha disposición, pueden ser retribuciones percibidas como contrapartida de operaciones exigidas por la ley con un objetivo de interés general, como, por ejemplo, la inscripción de las sociedades de capital, y que la cuantía de dichos derechos, que puede ser diferente según la forma jurídica de la sociedad, debe calcularse sobre la base del coste de la operación, el cual puede determinarse a tanto alzado.

9 Con ocasión de una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia precisó, en la sentencia de 2 de

diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783), que el artículo 12, apartado 1, letra e), 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 por 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 correspondiente a 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 garanticen regularmente que ésta sigue sin ser superior al coste medio de las operaciones de que se trata.

10 Tras la sentencia Ponente Carni, la percepción de la tasa de concesión, con ocasión de la inscripción de la escritura de constitución y cada año posterior, fue declarada contraria al Derecho comunitario por diversos órganos jurisdiccionales nacionales, y las autoridades italianas adoptaron el Decreto-ley nº 331, de 30 de agosto de 1993 (GURI nº 203, de 30 de agosto de 1993), convalidado, tras ciertas modificaciones, mediante la Ley nº 427, de 29 de octubre de 1993 (GURI nº 255, de 29 de octubre de 1993). El artículo 61, apartado 1, de dicho Decreto-ley estableció una cuota única de 500.000 ITL, con independencia de la forma jurídica de la sociedad en cuestión, para la tasa devengada con motivo de la inscripción en el Registro de la escritura de constitución (posteriormente, dicha tasa fue definitivamente derogada, a partir del 1 de enero de 1998, por la Ley nº 549, de 28 de diciembre de 1995). Esta misma disposición eliminó la percepción anual ulterior de la tasa y estableció una cuota única de 250.000 ITL para la inscripción de los demás actos, distintos de la escritura de constitución.

11 Por otra parte, en el marco de litigios originados por las solicitudes de devolución de las tasas percibidas hasta 1992 por la inscripción de la escritura de constitución y su mantenimiento en años posteriores, la Corte suprema di cassazione declaró, en su sentencia nº 3458, de 23 de febrero de 1996 (en lo

sucesivo, «sentencia nº 3458/1996»), que se aplicaba a dicha devolución el plazo de caducidad previsto en el artículo 13, párrafo segundo, del Decreto nº 641/1972, según el cual:

«El contribuyente podrá reclamar la devolución de los impuestos pagados erróneamente dentro del plazo de caducidad de tres años a contar desde el día del pago o, en caso de denegación del acto sujeto al impuesto, a partir de la fecha de comunicación de la propia denegación.»

12 Respondiendo a las cuestiones prejudiciales planteadas por varios órganos jurisdiccionales italianos sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de la aplicación de dicho plazo, el Tribunal de Justicia declaró, en las sentencias Edis, Spac y Ansaldo Energia y otros, antes citadas, que el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario sin limitar los efectos en el tiempo de dicha sentencia no afecta al derecho de un Estado miembro a invocar un plazo nacional de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de la referida disposición. El Tribunal de Justicia declaró igualmente que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno. Por último, el Tribunal de Justicia declaró que, en circunstancias como las que se le presentaban, el Derecho comunitario tampoco prohíbe que, frente a las acciones de reembolso de tributos percibidos en contra de lo dispuesto en una Directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empiece a correr a partir de la fecha del pago de los tributos de que se trate, aun cuando, en esa fecha, el Derecho nacional todavía no hubiese sido adaptado correctamente a dicha Directiva.

13 Asimismo, en la sentencia Ansaldo Energia y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, en relación con los intereses aplicables a dichas devoluciones, que, en caso de reembolso de tributos percibidos en contra de las disposiciones

del Derecho comunitario, éste no se opone al pago de intereses según modalidades de cálculo menos favorables que las vigentes en el marco del régimen común de la acción de repetición de lo indebido entre particulares, siempre que esas modalidades se apliquen de la misma manera a las acciones judiciales ejercitadas contra dichos tributos que se funden en el Derecho comunitario y a las que se basen en el Derecho interno.

14 El artículo 11 de la Ley nº 448, de 29 de diciembre de 1998, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (GURI de 29 de diciembre de 1998, suplemento ordinario nº 302), cuya aplicación constituye el objeto de los litigios en el asunto principal, fue adoptado posteriormente, a fin de solucionar retroactivamente la cuestión de la devolución de las tasas de concesión percibidas durante el período de 1985 a 1992, es decir, el período que precedió a la aplicación de las disposiciones del Decreto-ley nº 331/1993, mencionadas en el apartado 10 de la presente sentencia.

15 Dicho artículo señala:

«1. El artículo 61, apartado 1, del Decreto-ley nº 331, de 30 de agosto de 1993, convalidado, tras ciertas modificaciones, mediante la Ley nº 427, de 29 de octubre de 1993, deberá interpretarse en el sentido de que la tasa de concesión gubernativa sobre la inscripción de las sociedades en el Registro de empresas, contemplada en el artículo 4 del baremo adjunto como anexo en el Decreto nº 641 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972, en la versión modificada por el artículo 61, se considera devengada, en los ejercicios de 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 y 1992, por importe de 500.000 ITL para la inscripción de la escritura de constitución y, en cada uno de los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1992, por los importes que se indican a continuación para la inscripción de los demás actos societarios:

a) 750.000 ITL en el caso de las sociedades anónimas y de las sociedades comanditarias por acciones;

b) 400.000 ITL en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada;

c) 90.000 ITL en el caso de las demás sociedades.

2. Las sociedades que hubieren abonado en los ejercicios mencionados en el apartado 1 la tasa de concesión gubernativa sobre la inscripción en el Registro de empresas y la tasa anual establecida con arreglo al artículo 3, apartados 18 y 19, del Decreto-ley nº 853, de 19 de diciembre de 1984, convalidado, tras ciertas modificaciones, mediante la Ley nº 17, de 17 de febrero de 1985, podrán obtener la devolución de la diferencia entre las cantidades abonadas y las cantidades adeudadas con arreglo al apartado 1 siempre que hayan presentado una solicitud de devolución dentro del plazo establecido en el artículo 13 del Decreto nº 641 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972.

3. Sobre la cantidad que debe devolverse se devengarán intereses al tipo legal vigente en la fecha de entrada en vigor de la presente Ley a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

[...]»

16 Así, para el período de 1985 a 1992, la tasa de concesión devengada por la inscripción de la escritura de constitución fue fijada retroactivamente en 500.000 ITL, con independencia de la forma jurídica de la sociedad afectada, a abonar una sola vez (solución que también se aplica a partir de 1993), mientras que las tasas de concesión devengadas por la inscripción de otros actos societarios varían en función de la forma jurídica de las sociedades afectadas y se abonan a tanto alzado mediante un pago anual, con independencia del número de actos

inscritos (solución distinta de la aplicada a partir de 1993, ya que, con arreglo al tenor del Decreto-ley nº 331/1993, cada acto inscrito, con independencia de la forma jurídica de la sociedad de que se trate, da lugar a la percepción de una tasa particular de 250.000 ITL).

17 El artículo 11 de la Ley nº 448/1998 regula también, en sus apartados 2 y 3, las modalidades de devolución de las tasas abonadas por las sociedades entre 1985 y 1992, en virtud de las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley nº 853/1984, para la inscripción en el Registro de la escritura de constitución y su mantenimiento en años posteriores, declaradas incompatibles con los artículos 10 y 12 de la Directiva por diversos órganos jurisdiccionales italianos como consecuencia de la sentencia Ponente Carni. Con arreglo a dicha disposición, la devolución se efectúa mediante el reembolso de la diferencia entre las cantidades a abonar en concepto de las tasas con carácter retroactivo establecidas por el artículo 11, apartado 1, de la Ley nº 448/1998 y las abonadas en concepto de la tasa de concesión inicialmente aplicable, a condición de que se haya presentado una solicitud de devolución en el plazo previsto en el artículo 13, párrafo segundo, del Decreto nº 641/1972.

18 Según las indicaciones facilitadas por la Corte d'appello di Roma, el tipo de interés aplicable a la devolución a partir de la fecha de la solicitud, establecido en el artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998, es inferior a los tipos de interés aplicables a la devolución de cantidades indebidamente pagadas al Estado en materia fiscal reclamadas con arreglo al Derecho nacional, así como a los tipos de interés aplicables en materia de devolución de cantidades indebidamente pagadas en materia civil.

## Los procedimientos principales y las cuestiones prejudiciales

*Asunto C-216/99*

19 La Administración invoca el plazo de caducidad de tres años mencionado en el artículo 13 del Decreto nº 641/1972 frente a la solicitud presentada por Prisco de

devolución de las cantidades que abonó de 1987 a 1992 en concepto de tasa por la inscripción de la escritura de constitución y su mantenimiento en años posteriores en aplicación del régimen de la tasa de concesión inicialmente aplicable.

20 En estas circunstancias el Tribunale de Milano, que conoce del litigio, planteó ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Los principios de seguridad jurídica y de protección de los particulares —que, conforme a lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 21 de junio de 1988 en el asunto 257/86 [Comisión/Italia, Rec. p. 3249] y en otras sentencias, exigen que, en los ámbitos regulados por el Derecho comunitario, las normas jurídicas de los Estados miembros se formulen de una manera inequívoca que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento— y el principio comunitario de proporcionalidad, ¿se oponen a que un Estado miembro oponga una normativa nacional en materia de caducidad como la que resulta de lo dispuesto en el artículo 11, apartado 2, de la Ley nº 448, de 23 de diciembre de 1998, en relación con el artículo 13, apartado 2, del Decreto del Presidente de la República nº 641/1972, teniendo en cuenta que el citado artículo 11 extendió con carácter retroactivo a los impuestos indebidamente pagados el plazo de caducidad de tres años que, sin embargo, en el citado artículo 13, apartado 2, había sido limitado de manera expresa —basándose en el significado propio de los términos utilizados en función de su contexto— únicamente al supuesto de "devolución de los impuestos pagados erróneamente", induciendo de este modo no sólo a los interesados, sino también a todos los órganos jurisdiccionales de instancia, a interpretarla en este sentido? En definitiva, ¿permite el principio de seguridad jurídica al órgano jurisdiccional nacional aplicar *a posteriori* un plazo de caducidad en virtud de una disposición que, de acuerdo con el sentido habitual de sus términos, no se aplica al caso controvertido?

2) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE en el sentido de que se oponen a la adopción de una normativa nacional como la adoptada por el legislador

italiano mediante el artículo 11, apartados 1 y 2, de la Ley nº 448/1998, que impone, *a posteriori,* una deducción sobre las cantidades que deben devolverse por haber sido indebidamente pagadas en concepto de tasa anual a tanto alzado fijada de forma arbitraria por la inscripción en el Registro de empresas (gestionado por la secretarías de los órganos judiciales) de actos societarios por cada uno de los cuales cada sociedad ya había abonado la retribución establecida en la normativa nacional? En definitiva, a la luz de la citada Directiva, ¿puede el legislador nacional imponer *a posteriori*, mediante una ley denominada interpretativa, una duplicación de los impuestos ya pagados?»

*Asunto C-222/99*

21 A petición de CASER, el Tribunale di Roma (Italia), mediante sentencia de 4 de febrero de 1995, condenó a la Administración a devolverle la cantidad de 78.000.000 de ITL, más los intereses legales desde la interposición de su demanda, que corresponde a las tasas que había abonado desde 1985 hasta 1992, en virtud del régimen de la tasa de concesión inicialmente aplicable, para el mantenimiento de la inscripción en el Registro de su escritura de constitución.

22 La Administración recurrió ante la Corte d'appello di Roma e invocó ante dicho órgano jurisdiccional las disposiciones retroactivas del artículo 11 de la Ley nº 448/1998, tanto para que se redujese la cantidad a devolver con carácter principal (deduciendo las tasas anuales a tanto alzado con carácter retroactivo devengadas en concepto de inscripción en el Registro, entre 1985 y 1992, de actos distintos de la escritura de constitución), como para que se aplicasen intereses más reducidos que los concedidos por el órgano jurisdiccional de primera instancia.

23 En estas circunstancias la Corte d'appello di Roma planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En el caso de una acción entablada por una sociedad ante un órgano jurisdiccional italiano reclamando la devolución de la tasa de concesión gubernativa abonada en los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1992 con arreglo a leyes contrarias al artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 (véase la sentencia de 20 de abril de 1993 [Ponente Carni] en los asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91), la disposición posterior del artículo 11, apartado 1, de la Ley nº 448, de 23 de diciembre de 1998, mediante la que se fijó con carácter retroactivo un importe uniforme de 500.000 ITL por la inscripción del acto de constitución y cantidades a tanto alzado diferentes por la inscripción de los demás actos societarios (cantidades que oscilan entre 750.000 ITL y 90.000 ITL, en función del tipo de sociedad), ¿puede considerarse compatible o no con los principios del Derecho comunitario y con la interpretación de la propia Directiva que hizo el Tribunal de Justicia en su sentencia de 20 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91)?

Para ello hay que tener en cuenta que dicha disposición (artículo 11, apartado 1, de la Ley nº 448/98), mientras que por la moderada cuantía objetiva de los importes fijados y por la nueva referencia a la inscripción de los actos societarios parece haber pretendido establecer cantidades a tanto alzado aparentemente adecuadas al coste del servicio [esto es, a derechos de carácter remunerativo: artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335], en la práctica se adoptó sin haber realizado previamente ninguna previsión o cálculo de los costes del servicio prestado a las sociedades (costes fácilmente determinables, por tratarse de gastos relativos a años ya transcurridos, basados en el número y la cualificación de las personas que intervinieron, el tiempo dedicado por éstas y los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo la operación) y sin que se ponga de manifiesto la existencia de ninguna relación digna de consideración entre los importes reclamados y el servicio concretamente recibido en su momento por las sociedades que, por otro lado, habían pagado una tasa en concepto de inscripción y de renovación anual de la misma y no por la inscripción global de actos societarios.

2) Independientemente del carácter remunerativo de los importes reclamados por el Estado italiano conforme al citado artículo 11, apartado 1, de la Ley

nº 448/98, los intereses legales a cargo del propio Estado —que deben abonarse junto con las cantidades objeto de devolución a las sociedades— expresamente reconocidos en el artículo 11, apartado 3, a partir de la presentación de la solicitud de devolución a un tipo de interés anual equivalente, concretamente, al 2,5 %, y por tanto inferior a los tipos de interés anuales previstos con carácter general para los impuestos indebidamente pagados en los artículos 1 y 5 de la Ley nº 29, de 29 de enero de 1961 (y las normas posteriores que se remiten a ella), o bien, en materia de acciones de repetición de lo indebido, en el artículo 2.033 del Codice civile, ¿son compatibles o no con el principio de equivalencia entre los dos ordenamientos jurídicos (nacional y comunitario) en materia de protección de los particulares y/o con el principio de efectividad de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, ambos principios reiteradamente reafirmados por el Tribunal de Justicia en las sentencias de 15 de septiembre de 1998, Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) y Ansaldo Energia y otros (asuntos acumulados C-279/96, C-280/96 y C-281/96)?»

24 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 2001, se resolvió acumular los asuntos C-216/99 y C-222/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

25 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 23 de abril de 2002, Prisco y CASER solicitaron la reapertura de la fase oral del procedimiento, que había terminado el 31 de enero de 2001, tras la presentación de las conclusiones de la Abogado General.

26 A este respecto, debe recordarse que el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, a propuesta del Abogado General, o a instancia de parte, la reapertura de la fase oral del procedimiento, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véase el auto de 10 de febrero de 2000, Deutsche Post, asuntos acumulados C-270/97 y C-271/97, Rec. p. I-929, apartado 30).

27 En apoyo de su demanda, Prisco y CASER alegan, como hecho nuevo, la adopción por la Corte costituzionale, el 10 de abril de 2002, del auto nº 113/2002, como consecuencia de la cuestión planteada por el Tribunale di Firenze (Italia) para que se examinara la compatibilidad con la Constitución italiana del artículo 13, párrafo segundo, del Decreto nº 641/1972.

28 La cuestión del Tribunale di Firenze se refería, por tanto, a una de las disposiciones nacionales contempladas en la primera cuestión planteada a este Tribunal de Justicia por el Tribunale di Milano en el asunto C-216/99. No obstante, el auto de la Corte costituzionale declara manifiestamente inadmisible la cuestión del Tribunale di Firenze, dado que el artículo 13, párrafo segundo, del Decreto nº 641/1972 no puede aplicarse directamente y de manera específica en el litigio del que conoce dicho órgano jurisdiccional, puesto que la disposición directamente aplicable en el mismo es, según la Corte costituzionale, el artículo 11, apartado 2, de la Ley nº 448/1998. A este respecto, el auto de la Corte costituzionale no se pronuncia sobre el fondo del artículo 13, párrafo segundo, del Decreto nº 641/1972 y, en consecuencia, no modifica la presentación del marco jurídico nacional que resulta del procedimiento seguido en los asuntos principales.

29 Se desprende de lo anterior que no puede considerarse que el auto de la Corte costituzionale constituya un hecho nuevo en relación con las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia que justifique la reapertura de la fase oral del procedimiento, y que procede desestimar la solicitud de Prisco y de CASER.

30 En esencia, las cuestiones planteadas por los dos órganos jurisdiccionales de remisión versan sobre tres aspectos.

31 En primer lugar, los mencionados órganos jurisdiccionales desean obtener elementos de interpretación del Derecho comunitario, para pronunciarse sobre la compatibilidad con los artículos 10 y 12 de la Directiva de las tasas introducidas

con carácter retroactivo por el artículo 11, apartado 1, de la Ley nº 448/1998 y que se aplican, para los años 1985 a 1992, a la inscripción de la escritura de constitución y de los demás actos societarios, en particular en la medida en que dichas tasas se deducen de las tasas abonadas en virtud de las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley nº 853/1984 que deben devolverse (segunda cuestión del Tribunale di Milano y primera cuestión de la Corte d'apello di Roma).

32 En segundo lugar, el Tribunale di Milano se plantea, en su primera cuestión, la compatibilidad con el Derecho comunitario del plazo de caducidad de tres años que la Administración aplica, en virtud de las disposiciones del artículo 11 de la Ley nº 448/1998 y del artículo 13 del Decreto nº 641/1972, a las solicitudes de devolución de las tasas abonadas en virtud de las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley nº 853/1984.

33 En último lugar, la Corte d'appello di Roma pregunta, en su segunda cuestión, sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del tipo de interés establecido, conforme al artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998, para la devolución de las tasas abonadas con arreglo a las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley nº 853/1984.

**Sobre las tasas con carácter retroactivo a deducir de las devoluciones solicitadas**

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

34 Con carácter preliminar, Prisco y CASER destacan, por lo que respecta al período de 1985 a 1992, que las sociedades tuvieron ya que abonar el impuesto sobre las aportaciones de capital, además de los «diritti di cancelleria» y, cuando procedió,

un impuesto de timbre con carácter remunerativo cada vez que solicitaron la inscripción en el Registro de un acto u operación societarios de conformidad con el Codice civile. En su opinión, las tasas de concesión se añaden, por tanto, al impuesto sobre las aportaciones, contemplado en los artículos 2 a 9 de la Directiva, y a los derechos con carácter remunerativo, específicamente permitidos por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva para las mismas operaciones e inscripciones.

35 Por lo que respecta, en primer lugar, a la tasa de concesión introducida con carácter retroactivo para la inscripción de la escritura de constitución, Prisco y CASER alegan que ya se remuneró el servicio prestado con ocasión de la inscripción en el Registro mediante los «diritti di cancelleria». A este respecto, aportan un cálculo con el que pretenden demostrar que la cantidad de 8.000 ITL exigida entre 1985 y 1992 cubría ampliamente los costes de los servicios de las Secretarías. En consecuencia, a juicio de Prisco y CASER, la tasa por la inscripción de la escritura de constitución sería, en cualquier caso, contraria a los artículos 10 y 12 de la Directiva, ya que supondría pagar dos veces un mismo servicio.

36 Con carácter subsidiario, Prisco y CASER alegan que, antes de proceder a la fijación de la tasa con carácter retroactivo para la inscripción de la escritura de constitución, habría debido determinarse el coste del servicio prestado entre 1985 y 1992 por la inscripción de un acto de este tipo. Prisco y CASER consideran que la cantidad de 500.000 ITL es demasiado elevada, ya que, en su opinión, las 8.000 ITL exigidas en concepto de «diritti di cancelleria» son ya suficientes. Añaden que no es necesario actualizar las cantidades a abonar, puesto que tanto los «diritti di cancelleria» como las tasas de concesión a abonar en virtud de las disposiciones inicialmente aplicables fueron pagados a la Administración en su momento. Por último, tras subrayar que, en la sentencia Fantask y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la evaluación global debía establecerse de manera razonable tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes encargados de la operación en cuestión, el tiempo dedicado por éstos, así como los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación, Prisco y CASER alegan que nada permite suponer que se hayan respetado dichos principios en los asuntos principales. En consecuencia, la tasa controvertida no tiene, a su juicio, carácter de remuneración y es contraria a los artículos 10 y 12 de la Directiva.

37 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la tasa anual a tanto alzado introducida con carácter retroactivo para la inscripción de actos distintos de la escritura de constitución, Prisco y CASER recuerdan que, en la sentencia de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros (C-2/94, Rec. p. I-2827), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 10, letra c), de la Directiva se opone a los impuestos que, aunque no graven las aportaciones de capital como tales, sean percibidos, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital.

38 Ahora bien, en opinión de Prisco y de CASER, no existe ninguna duda de que las tasas por la inscripción de actos societarios distintos de la escritura de constitución se refieren a una formalidad vinculada a la forma jurídica de las sociedades afectadas. Además, la circunstancia de que el artículo 10, letra c), de la Directiva se refiera a «la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad» no puede servir de argumento para afirmar que las tasas de concesión devengadas con ocasión de la inscripción de actos distintos de la escritura de constitución no están comprendidas en la prohibición establecida en dicha disposición. En efecto, según Prisco y CASER, en la sentencia Fantask y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia precisó que las formalidades a las que se refiere dicha disposición son todas aquéllas que las sociedades deban realizar no sólo para comenzar a ejercer su actividad, sino también para poder seguir ejerciéndola.

39 Asimismo, Prisco y CASER alegan que la tasa a tanto alzado introducida con carácter retroactivo para la inscripción de actos societarios distintas de la escritura de constitución para los años comprendidos entre 1985 y 1992 no puede considerarse como un derecho que tenga carácter remunerativo autorizado por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, dado que dicha tasa se percibe sin necesidad de que se haya producido efectivamente ninguna inscripción durante dichos años y que, en cualquier caso, los costes correspondientes ya han sido cubiertos por los «diritti di cancelleria». Prisco y CASER señalan, además, que las sociedades que efectivamente solicitaron de 1985 a 1992 la inscripción de actos societarios distintos de la escritura de constitución podrían tener que pagar tres veces dicha inscripción: una vez en concepto de las tasas de concesión inicialmente aplicables, otra vez por los «diritti di cancelleria» y una vez más en concepto la tasa a tanto alzado con carácter retroactivo.

40 En previsión de que el Tribunal de Justicia declare que esta última tasa puede, sin embargo, tener carácter remunerativo, Prisco y CASER subrayan que el importe de dicha tasa se fijó sin establecer o calcular previamente los costes de los servicios prestados a las sociedades, como señaló la Corte d'appello di Roma.

41 El Gobierno italiano señala, en primer lugar, que, en la sentencia Ponente Carni, el Tribunal de Justicia precisó que los derechos con carácter remunerativo autorizados por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva comprenden únicamente la retribución, percibida con ocasión del registro o anualmente, cuyo importe haya sido calculado sobre la base de los costes del servicio prestado, y que dicha retribución no puede calcularse con arreglo a los costes totales del servicio administrativo de que se trate. Partiendo de esta base, los órganos jurisdiccionales italianos declararon contrario al Derecho comunitario el régimen de la tasa de concesión aplicado inicialmente desde 1985 hasta 1992.

42 En opinión del Gobierno italiano, el nuevo régimen, introducido con carácter retroactivo para evitar el pago de derechos por los servicios relativos a las inscripciones prestados desde 1985 hasta 1992, respeta, por el contrario, los principios recogidos en la sentencia Ponente Carni. En primer lugar, el sistema no da lugar a una duplicación de la retribución por un mismo servicio. En particular, si bien ciertas dependencias percibieron, entre 1985 y 1992, tasas de concesión individualizadas por la inscripción de actos distintos de la escritura de constitución, ello se debió a una mala interpretación del Decreto-ley nº 853/1984. En efecto, dichas inscripciones estaban cubiertas por la tasa que en aquél período se reclamaba el 30 de junio de cada año. En segundo lugar, la tasa anual a tanto alzado aplicada con carácter retroactivo por la inscripción de actos societarios distintos de la escritura de constitución sólo se devenga en relación con un determinado año si, en el curso de dicho año, se efectúan efectivamente inscripciones de dicho tipo. En tercer lugar, la Directiva no exige que exista una correspondencia entre el importe a tanto alzado de los derechos reclamados y los costes efectivamente soportados por la Administración por la prestación de un servicio concreto a una sociedad. La exigencia de dicha correspondencia supondría negar la posibilidad de que se establezca un derecho a tanto alzado, aceptada, sin embargo, por el Tribunal de Justicia en las sentencias

Ponente Carni y Fantask y otros, antes citada. En el caso de autos, el Gobierno italiano alega que el importe de los derechos exigidos es razonable y se sitúa en la media de los derechos percibidos en los demás Estados miembros por dichas formalidades.

43 A propósito de la tasa retroactiva por la inscripción de la escritura de constitución, la Comisión alega que no existe ninguna duda de que dicha tasa, cuya continuidad con la tasa anterior resulta de la referencia en el Decreto nº 641/1972 al artículo 11 de la Ley nº 448/1998, está comprendida en la prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva, salvo si está justificada con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de esta última.

44 A este respecto, la Comisión alega que un Estado miembro cumple los requisitos necesarios para que los derechos de que se trate tengan un carácter remunerativo cuando su importe es «razonable». En sus observaciones escritas, la Comisión señaló, apoyándose en un estudio comparativo de los derechos de inscripción en doce Estados miembros elaborado con ocasión del asunto Ponente Carni y actualizado posteriormente, que la cantidad de 500.000 ITL exigida, en virtud del artículo 11 de la Ley nº 448/1998, por la inscripción de la escritura de constitución desde 1985 a 1992 había sido fijada de manera razonable. Asimismo, dicha institución indicó que, con arreglo al tipo de cambio actual del euro y de la lira, el importe medio de los derechos exigidos en los doce Estados miembros mencionados en 1991 ascendía a 314.000 ITL y que, tomando en consideración los ocho años transcurridos desde entonces y las inevitables diferencias entre Estados en los costes medios, la cantidad de 500.000 ITL exigida en 1999 no parecía excesiva.

45 No obstante, durante la vista, la Comisión indicó que había obtenido información que indicaba que también se percibieron «diritti di cancelleria» por la inscripción de la escritura de constitución entre 1985 y 1992. En consecuencia, aun cuando se devolvieran las tasas de concesión abonadas inicialmente por dicha inscripción y por su mantenimiento en años posteriores, la aplicación de la nueva tasa retroactiva supondría gravar dos veces la operación. Ahora bien, según la Comisión, la excepción a la prohibición de percepción relativa a los derechos que tengan carácter remunerativo, que figura en el

artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, sólo tiene sentido si se percibe una única tasa para remunerar un servicio. En presencia de dos o más tasas percibidas en relación con la prestación de un único servicio, únicamente la tasa percibida, en particular, en el momento en que el servicio es prestado por la Administración responsable puede tener carácter remunerativo. En el caso de autos, sólo los «diritti di cancelleria» percibidos entre 1985 y 1992 tienen este carácter y pueden justificarse mediante el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, con independencia de cuál sea, por otra parte, el importe de la nueva tasa con carácter retroactivo.

46 Por lo que respecta a la nueva tasa anual a tanto alzado con carácter retroactivo percibida por la inscripción de actos distintos de la escritura de constitución, la Comisión señala esencialmente, por las mismas razones que Prisco y CASER, que dicha tasa está también comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, letra c), de la Directiva y que no puede aplicársele la excepción relativa a los derechos con carácter remunerativo, prevista en el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva. A este respecto, la Comisión destaca que, habida cuenta del carácter automático del pago de dicha tasa, aun cuando no se inscriba ningún acto durante el año, de la existencia de los «diritti di cancelleria» y del hecho de que ya se hayan abonado diversos derechos en el supuesto de una inscripción con arreglo al régimen de la tasa de concesión inicialmente en vigor, el nuevo régimen retroactivo puede conducir a que una sociedad deba abonar ciertos derechos sin ningún servicio o a que deba pagar dos o incluso tres veces el mismo servicio.

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

47 Con carácter preliminar procede examinar si alguna de las prohibiciones del artículo 10 de la Directiva es aplicable a derechos como los que son objeto del litigio, establecidos por el artículo 11, apartado 1, de la Ley nº 448/1998. A este respecto, debe recordarse que no se discute que dichos derechos no constituyen un derecho de aportación.

48 El artículo 10 de la Directiva, interpretado a la luz del último considerando de ésta, prohíbe en particular los impuestos indirectos que tengan las mismas características que un derecho de aportación. 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 [artículo 10, letra a)], 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 [artículo 10, letra c)]. Esta última prohibición se justifica por el hecho de que, aunque los impuestos en cuestión no gravan 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 (sentencias Denkavit Internationaal y otros, apartado 23, y Fantask y otros, apartado 21).

49 En el presente caso, la prohibición establecida por el artículo 10, letra c), de la Directiva afecta directamente a la tasa percibida por la inscripción de la escritura de constitución, ya que se abona con motivo de la inscripción de nuevas sociedades. Se ha de llegar a una conclusión análoga cuando estos derechos se devengan por la inscripción de los demás actos societarios, ya que también se perciben con motivo de una formalidad 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 dichos actos condiciona, sin embargo, el ejercicio y la práctica de esta actividad (véase, en este sentido, la sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 22).

50 En consecuencia, procede examinar si la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva para los derechos que tengan carácter remunerativo puede aplicarse a tasas como las contempladas en el procedimiento principal.

51 A este respecto, la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tienen un carácter remunerativo implica que éstos comprenden únicamente las retribuciones, percibidas con ocasión de la ins-

cripción de actos societarios 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 únicamente en la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva (sentencias Ponente Carni, apartados 41 y 42, y Fantask y otros, antes citada, apartado 27).

52 Ahora bien, por lo que respecta a las tasas de concesión anuales a tanto alzado con carácter retroactivo percibidas por la inscripción de actos distintos de la escritura de constitución, establecidas por el artículo 11 de la Ley nº 448/1998, resulta que, si dichas tasas se suman a las tasas de concesión que ya fueron abonadas de 1985 a 1992 por la inscripción de los mismos actos en virtud del régimen inicialmente aplicable y, habida cuenta, en particular, del plazo de caducidad previsto por el artículo 13 del Decreto nº 641/1972, las sociedades afectadas no pueden obtener la devolución de estas últimas tasas, las autoridades italianas ya han percibido, con motivo de la inscripción de dichos actos, tasas semejantes que debían haber retribuido el servicio prestado. En tales circunstancias y sin que sea preciso examinar si el coste vinculado a la inscripción de dichos actos también ha sido ya cubierto por los «diritti di cancelleria», puede afirmarse que las mencionadas tasas a tanto alzado no tienen carácter remunerativo.

53 *A fortiori* las tasas de concesión anuales a tanto alzado con carácter retroactivo no pueden tener carácter remunerativo si se aplican a años en los que no se inscribió ningún acto distinto de la escritura de constitución.

54 En cuanto a la tasa de concesión percibida por la inscripción de la escritura de constitución con carácter retroactivo, establecida igualmente por el artículo 11 de la Ley nº 448/1998, el mismo razonamiento expuesto en el apartado 52 de la presente sentencia se aplica respecto de las sociedades que ya hayan abonado la tasa de concesión por la inscripción de la escritura de constitución entre 1985 y 1992 y que, teniendo en cuenta, en particular, el plazo de caducidad que resulta del apartado 2 de dicho artículo y del artículo 13 del Decreto nº 641/1972, no puedan reclamar su devolución.

55 Por lo que respecta a las sociedades que puedan solicitar la devolución de las tasas de concesión abonadas entre 1985 y 1992 por la inscripción de la escritura de constitución u otros actos, corresponde a los órganos jurisdiccionales remitentes verificar si las nuevas tasas retroactivas establecidas para dichas operaciones presentan o no carácter remunerativo, habida cuenta de los principios mencionados en los apartados 8 y 9 de la presente sentencia.

56 Naturalmente, dicho carácter quedaría descartado si se verificase que los «diritti di cancelleria» abonados adicionalmente por dichas operaciones cubren ya la totalidad de los costes del servicio prestado. No obstante, en contra de lo afirmado por la Comisión en la vista, a falta de una armonización de las modalidades de percepción de los derechos de carácter remunerativo, los Estados miembros pueden libremente reclamar de manera paralela varias retribuciones por el servicio prestado, siempre que su importe total no supere el coste del mismo (en este sentido, véase, en particular, a propósito de las retribuciones percibidas por la realización de trámites aduaneros, la sentencia de 21 de marzo de 1991, Comisión/Italia, C-209/89, Rec. p. I-1575, apartado 10). En consecuencia, el mero hecho de que, de forma paralela, se reclamen los «diritti di cancelleria» por las mismas inscripciones en el Registro que son gravadas por tasas de concesión retroactivas no basta para negar que estas últimas constituyan derechos con carácter remunerativo autorizados por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva.

57 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión del Tribunale di Milano y a la primera cuestión de la Corte d'apello di Roma que el artículo 10 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que prohíbe, sin perjuicio de las excepciones del artículo 12 de dicha Directiva, las tasas retroactivas percibidas por la inscripción de actos societarios en el Registro de empresas, cuando no constituyen un derecho de aportación autorizado por la mencionada Directiva. El artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que las mencionadas tasas retroactivas no constituyen derechos que tengan carácter remunerativo autorizados por dicha disposición cuando las inscripciones en el Registro de empresas por las que se perciben ya han dado lugar a la percepción de tasas que debían ser reemplazadas por las mencionadas tasas retroactivas, pero que no se devuelven a quienes las abonaron. Cuando no concurren estas circunstancias, para que dichas tasas retroactivas constituyan

derechos que tengan carácter remunerativo autorizados por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, su importe, que puede diferir en función de la forma jurídica de la sociedad, debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades en cuestión, pudiendo también incluir, evidentemente, los gastos generados por operaciones de menor importancia efectuadas gratuitamente, y debe tener en cuenta, cuando proceda, otros derechos abonados adicionalmente y cuya finalidad sea retribuir el mismo servicio prestado. Para calcular dicho importe, un Estado miembro puede tener en cuenta el conjunto de los costes vinculados a las operaciones de inscripción en el Registro, incluyendo la parte de los gastos generales que les sean imputables. Asimismo, un Estado miembro tiene la facultad de establecer derechos a tanto alzado y de fijar su importe con carácter indefinido, siempre que garantice, a intervalos regulares, que dicho importe sigue sin superar el coste medio de las operaciones de que se trate.

**Sobre el plazo de caducidad**

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

58 Prisco deduce de las sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra y otros (309/85, Rec. p. 355), y de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado a la devolución del mencionado tributo.

59 Prisco subraya que las disposiciones del artículo 13 del Decreto nº 641/1972, examinadas por el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia

Edis, antes citada, eran al mismo tiempo anteriores al pronunciamiento de la sentencia Ponente Carni y no específicas para las tasas controvertidas, por lo que el Tribunal de Justicia declaró que dicho principio no se aplicaba. No obstante, el artículo 11 de la Ley nº 448/1998, objeto del procedimiento principal, es, por su parte, posterior a la sentencia Ponente Carni y específico para las tasas que, como consecuencia de dicha sentencia, fueron declaradas contrarias al Derecho comunitario. Dicho artículo no permite al juez nacional estimar que el artículo 13 del Decreto nº 641/1972 sólo se refiere a las tasas abonadas como consecuencia de un error material, con exclusión de las aquellas cuya devolución se solicita por su incompatibilidad con el Derecho comunitario. En consecuencia, a su juicio, el artículo 11 de la Ley nº 448/1998 no respeta el principio de equivalencia recogido tanto en las sentencia Barra y otros como en la sentencia Deville, antes citadas.

60 Asimismo, dicha disposición infringe los principios de seguridad jurídica, de respeto de la confianza legítima y de proporcionalidad, habida cuenta, en particular, de que la disposición tiene carácter retroactivo y de que, en el momento de su adopción, el plazo de caducidad de tres años que establece había transcurrido ya con creces tras el pago, en 1992, de las últimas tasas cuya devolución se solicita.

61 El Gobierno italiano destaca que el artículo 11 de la Ley nº 448/1998 no extendió en modo alguno el ámbito de aplicación del plazo de caducidad de tres años a los casos de devolución de tasas que contempla dicho artículo. Según dicho Gobierno, el artículo 13 del Decreto nº 641/1972, conforme a la interpretación del mismo adoptada por la Corte suprema di cassazione a partir de su sentencia nº 3458/1996, suponía ya la aplicación de dicho plazo a las solicitudes de devolución de tasas de concesión basadas en el incumplimiento del Derecho comunitario. El Gobierno italiano añade que, en cualquier caso, la cuestión del alcance del artículo 13 del Decreto nº 641/1972 es meramente una cuestión de Derecho interno sobre la que el Tribunal de Justicia no tiene que pronunciarse y que la situación sigue siendo la misma que el Tribunal de Justicia examinó en los asuntos Edis, Spac y Ansaldo Energia y otros, antes citados, en los que precisó que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución de dichos tributos basadas en el

Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno (principio de equivalencia) y que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

62 La Comisión estima que la cuestión del respeto de los principios de seguridad jurídica y de protección de los particulares, suscitada por el órgano jurisdiccional remitente, se plantea más en relación con el artículo 13 del Decreto nº 641/1972, tal y como fue interpretado por la Corte suprema di cassazione en su sentencia nº 3458/1996, que respecto del artículo 11 de la Ley nº 448/1998 y que dicha cuestión afecta al Derecho italiano en mayor medida que al Derecho comunitario.

63 A este respecto, la Comisión deduce de la sentencia Edis, antes citada, y de las sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141), y de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), los siguientes principios relativos a las modalidades de devolución de las tasas contrarias al Derecho comunitario. Los Estados miembros no pueden recurrir a modalidades, adoptadas con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado dichas tasas contrarias al Derecho comunitario, que se apliquen exclusivamente a las mencionadas tasas y que sean menos favorables para los sujetos pasivos de dichas tasas que las que se aplicarían en su defecto.

64 La Comisión alega que en el asunto principal concurren los dos primeros requisitos. No obstante, la cuestión de si el tercero se cumple está vinculada a la interpretación del artículo 13 del Decreto nº 641/1972: si el plazo de caducidad de tres años previsto en dicho artículo se aplicaba ya a las solicitudes de devolución de tasas percibidas ilegalmente, el artículo 11 de la Ley nº 448/1998 no tendría un carácter innovador y no podría considerarse contrario al Derecho comunitario. En cambio, si el artículo 13 del Decreto nº 641/1972 sólo se aplicaba a las solicitudes de devolución de tasas abonadas como consecuencia de errores materiales, la conclusión sería la contraria. Así, en opinión de la Comisión, la solución depende de la interpretación de las disposiciones nacionales, a la que el Tribunal de Justicia no puede proceder.

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

65 La aplicación del artículo 13 del Decreto nº 641/1972 a las solicitudes de devolución de las tasas declaradas contrarias al Derecho comunitario como consecuencia de la sentencia Ponente Carni se discutió ya en la sentencia Edis, antes citada. Ahora bien, el Tribunal de Justicia declaró, por una parte, que la interpretación del artículo 13 del Decreto nº 641/1972 adoptada por la Corte suprema di cassazione en su sentencia nº 3458/1996 se refería a una disposición nacional que, cuando se pronunció la sentencia Ponente Carni, ya estaba en vigor desde hacía muchos años y, por otra, que dicha disposición no se aplicaba únicamente a la devolución de la tasa controvertida en aquella sentencia, sino también a la de la totalidad de las tasas de concesión gubernativa italianas. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que la solución de la sentencia Barra y otros, así como de la sentencia Deville, antes citadas, no era aplicable (sentencia Edis, antes citada, apartado 25).

66 El Tribunal de Justicia añadió que, según las indicaciones del Gobierno italiano, que no habían sido puestas en duda, un plazo análogo al plazo de caducidad controvertido se aplicaba igualmente a las acciones de devolución de un cierto número de impuestos indirectos y que del tenor literal del artículo 13 del Decreto nº 641/1972 no se deducía que se aplicara sólo a los recursos basados en el Derecho comunitario. El Tribunal de Justicia señaló también que se desprendía de la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione que en Italia los plazos en materia fiscal son también aplicables a las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en virtud de leyes declaradas contrarias a la Constitución italiana (sentencia Edis, antes citada, apartado 38).

67 En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más

favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno (sentencia Edis, antes citada, apartado 39).

68 Por lo que respecta al artículo 11, apartado 2, de la Ley nº 448/1998, procede señalar que dicha disposición simplemente se remite a las disposiciones del artículo 13 del Decreto nº 641/1972, tal y como fueron analizadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Edis, antes citada, y que no modifica su ámbito de aplicación. Ningún elemento nuevo derivado del presente procedimiento permite, por otra parte, desviarse de la apreciación realizada en dicha sentencia.

69 En particular, una disposición como el artículo 11, apartado 2, de la Ley nº 448/1998 no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, en la medida en que el respeto del plazo de caducidad de tres años al que se refiere para definir los requisitos de la devolución de tasas abonadas entre 1985 y 1992 se examina en el momento en que se plantea la solicitud de devolución y no en la fecha de adopción, en 1998, de la mencionada disposición. Dicha disposición, aunque formalmente tiene carácter retroactivo, tampoco puede, en cualquier caso, ser contraria a los principios de seguridad jurídica, respeto de la confianza legítima y proporcionalidad, en la medida en que no modifica por sí misma el alcance de la regulación que se aplicaba ya antes de su adopción.

70 Procede, por tanto, dar al órgano jurisdiccional remitente la misma respuesta que en la sentencia Edis, a saber, que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución de dichos tributos basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno.

## Sobre las modalidades de cálculo de los intereses aplicables a las devoluciones

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

71 CASER señala que la Ley nº 29, de 25 de enero de 1961 (GURI nº 53, de 1 de marzo de 1961), en su versión modificada, regula de forma general el tipo de interés que se aplica, sea en beneficio del Estado, sea en beneficio de los contribuyentes, a las cantidades adeudadas en virtud de las tasas e impuestos indirectos sobre el volumen de negocios, en caso de retraso en el pago de las tasas y tributos por los contribuyentes o en caso de devolución de las tasas y tributos percibidos indebidamente por el Estado. CASER alega que, al aplicar dicha Ley, los intereses que deberían abonársele desde que presentó la solicitud de devolución (30.810.000 ITL el 30 de junio de 1999) serían superiores a los resultarían del artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998 (17.550.000 ITL). Otro tanto ocurriría si se aplicara el interés legal previsto en el artículo 1284 del Codice civile para la devolución de cualquier cantidad pagada indebidamente a partir de la interposición de la demanda judicial (40.950.000 ITL). En su opinión, las diferencias entre las cantidades adeudadas con arreglo a los distintos tipos de interés muestran de manera muy concreta que el artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998 no respeta el principio de equivalencia.

72 CASER subraya que la situación que se plantea ante el Tribunal de Justicia para su examen es diferente de la que dio lugar a la sentencia Ansaldo Energia y otros, antes citada. En efecto, en aquel asunto se planteó la cuestión de si el Derecho comunitario se opone al establecimiento en materia fiscal de intereses distintos de los previstos en materia civil. Ahora bien, en el asunto principal se discute el establecimiento de tipos de interés diferentes en materia fiscal, de los cuales el menos favorable, por otra parte fijado con carácter retroactivo, se aplica específicamente a la devolución de las tasas que, como consecuencia de la sentencia Ponente Carni, fueron declaradas contrarias al Derecho comunitario.

73 El Gobierno italiano recuerda que, en la sentencia Ansaldo Energia y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro no puede ser obligado a extender la normativa nacional más favorable en materia de repetición a todas las reclamaciones de devolución de impuestos y tasas percibidos en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario. Por otra parte, dado que el artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998 no reserva el tipo de interés que establece, a saber un 2,5 % (tipo legal en el momento de la entrada en vigor de dicha Ley) únicamente a los casos de devolución de las tasas de concesión recaudadas infringiendo el Derecho comunitario, sino que lo aplica a todos los supuestos posibles en que se solicite la devolución de las cantidades en cuestión, así como a los supuestos basados en el Derecho nacional, también se respeta el principio de equivalencia.

74 La Comisión subraya que, a diferencia de la situación que dio lugar al asunto Ansaldo Energia y otros, antes citado, del tenor del artículo 11 de la Ley nº 448/1998 se desprende expresamente que se aplica únicamente a la devolución de tasas específicas declaradas incompatibles con el Derecho comunitario, de las varias decenas de tasas de concesión gubernamental que pertenecen a la categoría más amplia de los tributos indirectos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios.

75 Por otra parte, La Comisión constató que el tipo de interés aplicable con arreglo al artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998, considerado globalmente respecto de los períodos de que se trata, era inferior al tipo de interés aplicable, en virtud de la Ley nº 29/1961, a las deudas tributarias, y dedujo de ello que no se respetaba el principio de equivalencia. Dicha institución precisa que el resultado sería el mismo si se tomara como referencia el tipo de interés aplicable en los mismos períodos a las cantidades a abonar con arreglo al Derecho civil, en el supuesto de una nueva calificación de las relaciones jurídicas entre la Administración tributaria y las sociedades que abonaron las tasas de concesión gubernamental controvertidas, una vez declaradas dichas tasas incompatibles con el Derecho comunitario.

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

76 En el apartado 29 de la sentencia Ansaldo Energia y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia recordó que una modalidad de reembolso nacional respeta el principio de equivalencia siempre que se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones, pero que, en cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender a todas las acciones de reembolso de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario su régimen de repetición interno más favorable. El Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 30 de dicha sentencia, que el Derecho comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro prevea, en materia de intereses, modalidades de cálculo menos favorables para el reembolso de tributos percibidos indebidamente que para la repetición de lo indebido entre particulares, siempre y cuando las modalidades de que se trate se apliquen indistintamente a las acciones que se fundamentan en el Derecho interno y a las basadas en el Derecho comunitario.

77 No obstante, el propio Tribunal de Justicia declaró igualmente que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo (véanse las sentencias, antes citadas, Edis, apartado 24, Aprile, apartado 26, y Dilexport, apartado 39).

78 Ahora bien, aparentemente, en las circunstancias que concurren en el procedimiento principal, que difieren en este punto de las que dieron lugar a la sentencia Ansaldo Energia y otros, antes citada, las modalidades de cálculo de intereses

previstas en el artículo 11, apartado 3, de la Ley nº 448/1998, que se refieren, de manera específica, a las tasas de concesión percibidas por la inscripción en el Registro de las empresas y al pago anual en años ulteriores por su mantenimiento, declarados contrarios al Derecho comunitario como consecuencia de la sentencia Ponente Carni, son menos favorables que las aplicables a la devolución de las demás deudas tributarias, incluyendo la devolución de las restantes tasas de concesión de igual naturaleza. En tales circunstancias, que corresponde al juez nacional determinar si concurren, una legislación como la contemplada en el procedimiento principal sería contraria al Derecho comunitario y procedería aplicar en su lugar las disposiciones que regulen los intereses aplicables a la devolución de las restantes tasas de concesión de igual naturaleza.

79 En consecuencia, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro adopte disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo.

## Costas

80 Los gastos efectuados por el Gobierno italiano y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunale di Milano, mediante resolución de 15 de mayo de 1999, y por la Corte d'appello di Roma, mediante resolución de 12 de mayo de 1999, declara:

1) El artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe, sin perjuicio de las excepciones del artículo 12 de dicha Directiva, las tasas retroactivas percibidas por la inscripción de actos societarios en el Registro de empresas, cuando no constituyen un derecho de aportación autorizado por la mencionada Directiva. El artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que las mencionadas tasas retroactivas no constituyen derechos que tengan carácter remunerativo autorizados por dicha disposición cuando las inscripciones en el Registro de empresas por las que se perciben ya han dado lugar a la percepción de tasas que debían ser reemplazadas por las mencionadas tasas retroactivas, pero que no se devuelven a quienes las abonaron. Cuando no concurren estas circunstancias, para que dichas tasas retroactivas constituyan derechos que tengan carácter remunerativo autorizados por el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, su importe, que puede diferir en función de la forma jurídica de la sociedad, debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades en cuestión, pudiendo también incluir, evidentemente, los gastos generados por operaciones de menor importancia efectuadas gratuitamente, y debe tener en cuenta, cuando proceda, otros derechos abonados adicionalmente y cuya finalidad sea retribuir el mismo servicio prestado. Para calcular dicho importe, un Estado miembro puede tener en cuenta el conjunto de los costes vinculados a las operaciones de inscripción en el Registro, incluyendo la parte de los gastos generales que les

sean imputables. Asimismo, un Estado miembro tiene la facultad de establecer derechos a tanto alzado y de fijar su importe con carácter indefinido, siempre que garantice, a intervalos regulares, que dicho importe sigue sin superar el coste medio de las operaciones de que se trate.

2) El Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución de dichos tributos basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno.

3) El Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro adopte disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 10 de septiembre de 2002.

El Secretario

R. Grass

La Presidenta de la Sala Sexta

F. Macken