CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 7 de marzo de 1996 *

1. La cuestión que se discute en el presente asunto, sometido al Tribunal de Justicia mediante una petición de decisión prejudicial presentada por el College van Beroep voor het Bedrijfsleven (Tribunal administrativo en materia económica) de los Países Bajos, es la compatibilidad de la cotización exigida por las Cámaras de Comercio e Industria de los Países Bajos a las empresas establecidas en sus circunscripciones territoriales con la Directiva comunitaria relativa al impuesto sobre las aportaciones de capital, que prohíbe gravar la inscripción registral de las sociedades de capital o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de sus actividades con un impuesto diferente del impuesto sobre las aportaciones del capital.

2. La cotización neerlandesa, utilizada para financiar las diversas actividades de las Cámaras, es cobrada cada año por las Cámaras de Comercio a las empresas inscritas en sus respectivos Registros Mercantiles. El término «empresa» debe interpretarse en sentido amplio, pues comprende todo tipo de establecimientos, dedicados tanto a actividades comerciales como a actividades de holding y de inversión. El importe de la cotización depende del capital invertido en la empresa, entendiendo por tal las reservas, provisiones y deudas a largo plazo de esta última, y puede llegar a alcanzar los 24.400 HFL.

3. Todas las sociedades (exceptuando las sociedades inactivas en las que no existe un capital invertido) poseen por definición una empresa inscribible en el Registro y se encuentran sujetas a la cotización. Como el legislador neerlandés ha fusionado el registro de empresas y el registro de sociedades, no se requiere una inscripción registral separada de la sociedad en sí misma, salvo en el supuesto de que el domicilio social de la sociedad no se encuentre en el territorio de la Cámara donde se halla establecida su empresa. En este último caso, por la inscripción registral de la sociedad en la Cámara en cuyo territorio tiene su domicilio social se cobra una pequeña cotización adicional de 61 HFL.

4. Las sociedades demandantes en el procedimiento principal alegan que la Directiva prohíbe que las Cámaras las sometan a un impuesto con las características de la cotización de las empresas, y que dichas entidades sólo tienen derecho a exigirles 61 HFL, cantidad que refleja el coste de la inscripción registral de las sociedades.

5. Si la cotización es ilícita, la siguiente cuestión que se plantea es la de si las Cámaras pueden invocar, frente a las demandas de devolución de las cotizaciones abonadas en años anteriores, el plazo de recurso de treinta días establecido por la normativa nacional para los recursos contra las decisiones de dichas entidades.

* Lengua original: inglés.

La normativa nacional aplicable

6. Según la Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (Ley de Cámaras de Comercio e Industria) de 1963, la función de las Cámaras es el fomento de los intereses comerciales de las empresas establecidas en sus respectivos territorios. [1] Las Cámaras prestan diversos servicios, entre ellos la creación y gestión de instituciones al servicio del comercio y la industria, la propaganda, la concesión de subvenciones a instituciones que promuevan los intereses comerciales, la autentificación de firmas, la toma de juramentos y la recogida de información. [2] Diversos organismos oficiales recurren a las Cámaras como fuente de información sobre el comercio y la industria. [3]

7. El artículo 1 de la Handelsregisterwet (Ley del Registro Mercantil) de 1918 obliga a las Cámaras a llevar un registro de las empresas establecidas en sus territorios. Los apartados 1, 2, 3 y 7 del artículo 1 de la Ley, en su versión vigente, disponen los siguiente:

«1) Se creará un Registro Mercantil en el que se inscribirán todas las empresas que:

a) estén establecidas en los Países Bajos o

b) tengan una sucursal en los Países Bajos [...] o

c) estén representadas en los Países Bajos por un agente comercial apoderado al efecto.

2) Las Cámaras de Comercio e Industria llevarán el Registro Mercantil en sus respectivas demarcaciones territoriales.

3) La inscripción registral se efectuará en la Cámara en cuyo territorio se halle

1 — Artículo 3 de la Ley.
2 — Artículo 16 de la Ley.
3 — Artículos 17 y 18 de la Ley.

establecida la empresa o exista una sucursal de la misma.

[...]

7) Se inscribirán además en el Registro Mercantil todas las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, cooperativas, sociedades de garantía recíproca y agrupaciones europeas de interés económico [...] que tengan su domicilio social en los Países Bajos. La inscripción registral se efectuará en la Cámara en cuyo territorio tengan su domicilio social.»

8. En su resolución de remisión, el Tribunal nacional afirma que la inscripción de las empresas en el Registro Mercantil persigue un doble objetivo. En primer lugar, supone el cumplimiento de la obligación de inscripción registral de las sociedades que establecen las disposiciones nacionales de adaptación a la Directiva 68/151/CEE del Consejo, de 9 de marzo de 1968, [4] la cual obliga a los Estados miembros, en el apartado 1 de su artículo 3, a abrir un expediente, en un registro central o bien en un registro mercantil o registro de sociedades, por cada una de las sociedades contempladas en la Directiva. En segundo lugar, permite obtener información material sobre la vida económica y un repertorio de las empresas para las que se estableció la Cámara y cuyos intereses debe defender.

9. La letra c) del artículo 9 de la Ley del Registro Mercantil impide la doble inscripción registral de la persona jurídica cuyo domicilio social (statutaire zetel) se encuentre en el mismo territorio que la empresa que posee. Dicha disposición está redactada así:

«Si una persona jurídica de las mencionadas en el apartado 7 del artículo 1 es propietaria de una empresa que está inscrita en la Cámara de Comercio e Industria en cuyo territorio dicha persona jurídica tenga su domicilio social, la inscripción de la empresa en dicha Cámara equivaldrá a la inscripción de dicha persona jurídica.»

10. Parece que el término «empresa» del apartado 1 del artículo 1 se aplica no sólo a los establecimientos que desarrollan actividades comerciales sino también a las entidades que se ocupan de holdings y actividades de inversión. Por consiguiente, en la práctica la inscripción del apartado 7 del artículo 1 sólo es necesaria para las sociedades totalmente inactivas o las sociedades cuya empresa se

4 — Primera Directiva tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, la garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el segundo párrafo del artículo 58 del Tratado, para proteger los intereses de socios y terceros (DO L 65, p. 8; EE 17/01, p. 3).

encuentra situada en un territorio distinto del correspondiente a su domicilio social.

11. El artículo 22 de la Ley se refiere a las tasas de inscripción registral. Los apartados 1 a 4 del artículo 22 establecen lo siguiente:

«1. Por la inscripción de una empresa en la Cámara de Comercio e Industria en cuyo territorio esté establecida se abonará a dicha Cámara, por cada año civil en que la empresa esté o deba estar inscrita, la cantidad que aquélla establezca mediante la correspondiente orden.

2. La Cámara no podrá establecer para ninguna empresa, mediante una orden como la mencionada en el apartado 1, un importe superior al fijado mediante Decreto del Gobierno para el grupo de empresas de que se trate.

3. El Decreto del Gobierno al que se refiere el apartado 2 clasificará las empresas por grupos en función del capital invertido en la empresa, previa deducción de las pérdidas. En casos especiales, dicho Decreto podrá clasificar a las empresas siguiendo otros criterios. A efectos de aplicación del apartado 1, se fijará un importe para cada grupo de empresas.

4. Se entenderá por capital invertido en la empresa:

a. las reservas y provisiones, salvo las destinadas a cubrir obligaciones o riesgos directamente demostrables, en la medida en que su importe no exceda del importe de dichas obligaciones o riesgos;

b. deudas a un año o más.»

12. Los Reales Decretos de 1 de agosto de 1956 y de 5 de diciembre de 1968, establecieron reglas más detalladas sobre la inscripción registral y las tasas. Con arreglo al artículo 3 de este último Decreto, en su versión modificada, el importe de la cotización oscila entre 61 HFL para un empresa del grupo I (de un capital inferior a 25.000 HFL) y 24.400 HFL para una empresa del grupo XVI (de un capital de 500 millones de HFL o más). La Wet op de Bedrijfsorganisatie (Ley sobre la Organización de la Economía) de 1950, en su versión modificada, aumentó

ligeramente las cotizaciones de inscripción registral al establecer un recargo adicional en favor del Consejo Económico y Social de los Países Bajos.

13. El apartado 6 del artículo 22 de la Ley del Registro Mercantil se refiere a la inscripción registral de personas jurídicas. Esta redactado como sigue:

«Por la inscripción de una de las personas jurídicas mencionadas en el apartado 7 del artículo 1, se abonará a la Cámara correspondiente, por cada año civil en que la persona jurídica esté o deba estar inscrita, la cantidad que se determine mediante Decreto del Gobierno. Esta disposición no será aplicable cuando, conforme a lo previsto en la letra c) del artículo 9, la inscripción de la empresa perteneciente a la persona jurídica equivalga a la inscripción de la persona jurídica.»

14. Por tanto, como expliqué anteriormente, una sociedad que posee una empresa en el mismo territorio en el que tiene su domicilio social no está obligada a inscribirse independientemente de su empresa y no paga una cotización adicional. Cuando el domicilio social de la sociedad y la empresa que posee se hallan en territorios diferentes, la sociedad debe pagar otra cotización de inscripción a la Cámara correspondiente. Con arreglo a la letra a) del artículo 8 del Decreto de 5 de diciembre de 1968, dicha cotización se ha fijado en 61 HFL, que coincide con la cotización para las empresas del grupo inferior (grupo I). El Tribunal nacional considera que la suma de 61 HFL corresponde al coste de llevanza del Registro.

15. Con arreglo al artículo 26 de la Ley del Registro Mercantil, la cotización debe abonarla el propietario de la empresa o la persona jurídica inscrita en el registro. Cuando no se paga la cotización, la Cámara de que se trate emite un requerimiento de pago, que lleva aparejada ejecución con arreglo en lo dispuesto en el Código Procesal Civil.

16. El incumplimiento de la obligación de inscripción registral es un delito sancionado con pena de arresto o de multa, o con ambas a la vez. [5]

17. Las decisiones de las Cámaras de Comercio e Industria son recurribles ante el College van Beroep voor het Bedrijfsleven. [6] El recurso debe interponerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se comunicó, emitió o expidió la decisión. [7] Sin embargo, no se declara la inadmisibilidad del recurso cuando la parte que lo interpone

5 — Véanse la letra c) del apartado 4 del artículo 1; el apartado 4 del artículo 2; la letra c) del apartado 4, y el apartado 1 del artículo 6 de la Ley de 22 de junio de 1950 por la que se regula la investigación, persecución y enjuiciamiento de delitos económicos.

6 — Artículo 31 de la Ley de Cámaras de Comercio e Industria.

7 — Artículo 33 de la Ley de 1954 sobre recursos administrativos en materia de organización de economía.

demuestra que el incumplimiento del plazo no le es imputable. [8]

La normativa comunitaria aplicable

18. Mediante la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, [9] adoptada basándose en los artículos 99 y 100 del Tratado, el Consejo pretendía armonizar el impuesto que grava las aportaciones de capital a las sociedades de capital («impuesto sobre las aportaciones»). La Directiva ha sufrido después diversas modificaciones; [10] sin embargo, ninguna de ellas afecta al presente asunto.

19. El artículo 1 de la Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones de los artículos 2 al 9 y denominado en lo sucesivo derecho de aportación.»

20. El artículo 3 de la Directiva, en la parte que nos interesa, establece lo siguiente:

«1. A los efectos de la presente Directiva se entenderá por sociedad de capital:

a) las sociedades de derecho [...] holandés, denominadas, respectivamente:

— [...] naamloze vennootschap;

— [...] commaditaire vennootschap op aandelen;

b) toda sociedad, asociación o persona moral [jurídica] cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa;

c) toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo

8 — Apartado 3 del artículo 33 de la Ley.

9 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

10 — La más reciente, a través de la Directiva 85/303/CEE del Consejo (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171).

sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral por el importe de su participación.

2. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos. Sin embargo, un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuestos sobre las aportaciones.»

21. El artículo 4 determina las diversas operaciones que estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones de capital o que podrán estarlo. La característica común de dichas operaciones es que todas ellas suponen diversos tipos de aportaciones de capital a una sociedad de capital, o el traslado al territorio de un Estado miembro de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad a la que aún no se ha exigido el pago del impuesto sobre las aportaciones en otro Estado miembro.

22. El artículo 10 de la Directiva dispone lo siguiente:

«Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) [...]

c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.»

23. El artículo 11 prohíbe otros impuestos que gravan la obtención de capitales mediante la emisión de acciones u obligaciones.

24. Sin embargo, el apartado 1 del artículo 12 de la Directiva establece la siguiente excepción:

«No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

[...]

e) derechos que tengan un carácter remunerativo.»

25. El presente procedimiento parece inspirado por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Ponente Carni y Cispadana Costruzioni. [11] En dicho asunto se había solicitado al Tribunal de Justicia que examinara la compatibilidad con la Directiva 69/335 de un tributo denominado «tasa de concesión gubernativa». Dicha tasa gravaba la inscripción registral de las sociedades, así como sus incrementos de capital, las prórrogas de su duración, las alteraciones de su objeto social y la fusión de sociedades. Tras una serie de incrementos, la tasa de inscripción registral ascendía a 15 millones de LIT para sociedades anónimas y comanditarias por acciones, 3,5 millones de LIT para sociedades de responsabilidad limitada y 500.000 LIT para las demás sociedades. La tasa se devengaba al efectuar la primera inscripción registral y después anualmente. La cuestión prejudicial planteada por el Tribunal nacional se refería a la tasa anual.

26. El Tribunal de Justicia señaló que el artículo 10 comprende dentro de su ámbito de aplicación los impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones. Dicho artículo resultaba aplicable por tanto a una tasa anual como la examinada, que gravaba la inscripción registral de las sociedades de capital; y ello aunque la recaudación obtenida de la tasa contribuyera a financiar el servicio encargado de la llevanza del registro. Por consiguiente, dicha tasa estaba prohibida, a menos que constituyera un derecho con carácter remunerativo en el sentido del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva.

27. El Tribunal de Justicia declaró que el apartado 1 del artículo 12 autorizaba los derechos que pudieran constituir retribuciones percibidas como contrapartida de operaciones exigidas por ley con un objetivo de interés general. Ello resultaba especialmente aplicable a un derecho devengado en contrapartida de una operación como la inscripción registral de las sociedades de capital, exigida por la ley nacional, de conformidad con el Derecho comunitario, tanto en interés de terceros como de las propias sociedades. [12]

28. Sin embargo, el Tribunal de Justicia señaló que el artículo 12 únicamente se

11 — Sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915).

12 — Apartados 37 y 38.

aplicaba a tales derechos cuando éstos se calcularan en función del coste del servicio prestado, añadiendo lo siguiente:

«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 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 al que únicamente se le aplica la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva.

Para ciertas operaciones, como por ejemplo, la inscripción de una sociedad, puede ser difícil determinar el coste de la operación. En un caso así, la evaluación de dicho coste sólo puede ser global y debe establecerse de manera razonable tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes, el tiempo dedicado por dichos agentes, así como los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación.» [13]

29. El Tribunal de Justicia añadió que los Estados miembros podían fijar importes diferentes para las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, siempre que los importes exigidos a uno y otro tipo de sociedades no sobrepasaran el coste de la operación de inscripción. [14]

13 — Apartados 42 y 43.
14 — Apartado 44.

Hechos del caso y cuestiones del Tribunal nacional

30. La cuestión que se plantea, por tanto, es en qué medida se aplican en el presente asunto los principios sentados en el asunto Ponente Carni y Cispadana Costruzioni. En el caso de autos, los procedimientos principales son una serie de recursos contra decisiones sobre las cotizaciones de inscripción registral adoptadas por las Cámaras de Comercio e Industria de Midden-Gelderland, La Haya, Amsterdam y Utrech, interpuestos por Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV y dos más, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk y J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV. Denkavit recurre contra las decisiones relativas a la cotización de los años 1972 a 1993, incluido este último; las demás sociedades recurren sólo contra las decisiones relativas a las cotizaciones de 1992.

31. Las demandantes, todas ellas clasificadas en los grupos que pagan una cotización más elevada, impugnan la cotización en la medida en que supera el importe mínimo de 61 HFL correspondiente al coste de llevanza del Registro Mercantil. Alegan en sustancia que la cotización al Registro Mercantil constituye un impuesto prohibido por la letra c) del artículo 10 de la Directiva 69/335. El órgano jurisdiccional nacional ha considerado que la inscripción en el Registro de las sociedades en virtud del apartado 1 del artículo 1 de la Ley de Registro Mercantil constituye una inscripción a efectos del artícu

lo 3 de la Directiva 68/151; en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, el Tribunal de Justicia declaró que la letra c) del artículo 10 de la Directiva 69/335 prohíbe percibir impuestos sobre dicha inscripción registral. Según las demandantes, la cotización al Registro Mercantil no es un derecho que tenga un carácter remuneratorio, autorizado por la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de dicha Directiva, dado que no se limita a cubrir el coste de la inscripción registral sino que financia prácticamente todas las actividades de las Cámaras.

32. En defensa de sus pretensiones de reembolso de las cotizaciones pagadas en años anteriores, a saber de 1972 a 1992, Denkavit invoca la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Emmott, [15] alegando que, al no haber sido correctamente adaptado el Derecho nacional a la Directiva 69/335, las Cámaras no pueden invocar el transcurso del plazo de treinta días establecido por la legislación nacional para los recursos contra sus decisiones.

33. Dichas alegaciones han impulsado al órgano jurisdiccional nacional a plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) a) ¿Debe interpretarse el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE en el sentido de que, además del impuesto sobre la matriculación de las sociedades, asociaciones y personas jurídicas contempladas en dicho artículo, también incurre, automáticamente, en la prohibición establecida en el mismo una cotización como la que se devenga anualmente por la inscripción, obligatoria, de las empresas en la Cámara de Comercio e Industria y que toma como criterio el valor económico de las distintas empresas, expresado, principalmente, por su haber social, y ello aunque no exista relación alguna entre la obligación de inscribir la empresa y la forma jurídica de la persona a quien pertenece la empresa?

b) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

Si con una inscripción como la mencionada en la cuestión 1a) se cumplimenta asimismo, en lo que respecta al propietario de la empresa, la formalidad descrita en la letra c) del artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE, ¿debe considerarse el derecho exigido al propietario por la inscripción de la empresa como uno de los impuestos a que se refiere el mencionado artículo, aun en el caso de que ello no lleve consigo un incremento del derecho mencionado en la cuestión 1a)?

15 — Sentencia de 25 de julio de 1991 (C-208/90, Rec. p. I-4269).

2) En caso de respuesta afirmativa a las anteriores cuestiones (o a alguna de ellas):

¿El concepto de "derechos que tengan un carácter remunerativo", formulado en la letra c) del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE, comprende también un derecho como el exigido por una Cámara de Comercio e Industria que, además de cubrir los gastos que suponen para la Cámara las inscripciones en el Registro Mercantil llevado por ella, tiene asimismo por finalidad financiar las funciones y actividades que la Cámara realiza en beneficio del conjunto de empresas establecidas en su territorio, de modo que los costes de dichas tareas y actividades se repercuten sobre las empresas siguiendo el criterio del valor económico de las distintas empresas, expresado, principalmente, por su haber social?

3) Si hay que partir del principio de la ilegalidad de un derecho como el mencionado en las cuestiones anteriores, ¿es lícito oponer el transcurso del plazo de recurso establecido por el Derecho nacional al justiciable que en el marco de un litigio pendiente ante el Juez nacional invoca dicha ilegalidad, remitiéndose para ello a la Directiva 69/335/CEE, mientras no se deroguen las disposiciones legales nacionales incompatibles con la mencionada Directiva que sirven de fundamento a dicho derecho?»

Cuestión preliminar

34. Antes de abordar las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional, considero oportuno referirme a un punto preliminar, a pesar de que no se ha hecho referencia al mismo en el caso de autos. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una Directiva que no ha sido ejecutada únicamente puede crear obligaciones a cargo del Estado; una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y no puede por consiguiente ser invocada, en cuanto tal, contra dicha persona. [16] La cotización de que se trata en el presente asunto ha sido establecida por el Estado, pero su importe lo determinan las Cámaras y son éstas quienes lo perciben. La cuestión que se plantea por tanto es la de si las Cámaras deben considerarse, desde el punto de vista del Derecho comunitario y con independencia de su calificación como órganos públicos o privados por el Derecho neerlandés, como una emanación del Estado contra la que pueden invocarse las disposiciones de una Directiva. El Tribunal de Justicia ha declarado que, entre las entidades a las que se pueden oponer las disposiciones de una Directiva capaces de producir efectos directos, figura un organismo al que, cualquiera que sea su forma jurídica, le ha sido encomendado, en virtud de un acto de la autoridad pública, el cumplimiento, bajo el control de esta última, de un servicio de interés público y que dispone, a tal efecto, de facultades exorbitantes en comparación con las normas aplicables en las relaciones entre particulares. [17] Las atribuciones de las Cámaras, descritas anteriormente, inducen a pensar que las mismas satisfacen dichos criterios. En cualquier caso, resultaría insatisfactorio sostener que, a causa de la forma en que se

16 — Sentencia de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325), apartado 20.

17 — Sentencia de 12 de julio de 1990, Foster y otros (C-188/89, Rec. p. I-3313), apartado 20.

constituyó una entidad, los contribuyentes no puede alegar la ilegalidad de un impuesto simplemente porque quien lo percibe es dicho organismo y no el Estado. Es cierto que si se estimaran los recursos de los contribuyentes en el presente asunto, serían las Cámaras y no el Estado los responsables de la devolución de las cotizaciones. Sin embargo, a mi juicio, esto demuestra únicamente que el principio de que una Directiva no ejecutada únicamente puede crear obligaciones a cargo del Estado es un principio que debe interpretarse en sentido amplio, a fin de evitar que produzca consecuencias arbitrarias.

Primera cuestión

35. En esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional plantea en sustancia si una cotización anual como la que se discute en el procedimiento principal entra en el ámbito de aplicación del artículo 10 de la Directiva 69/335. En la letra a) se pregunta si dicha disposición es aplicable a una cotización de este tipo, aunque la misma recaiga sobre las empresas en general y no esté ligada a la forma jurídica de la empresa. En la letra b) se plantea si, en el supuesto de que la cotización no entre automáticamente en el ámbito de aplicación de la Directiva, esta última le sería aplicable en la medida en que, cuando se trata de una sociedad, la inscripción registral de la empresa equivale a la inscripción de la sociedad (aunque la doble función de la inscripción no conlleva un incremento de la cotización).

36. Denkavit, Heklicht y Schippefelt consideran que debe darse una respuesta afirmativa a la primera cuestión, alegando que la Directiva 69/335 prohíbe todos los impuestos que graven la inscripción registral, sean cuales sean su base imponible y su estructura. Las sociedades de capital están automáticamente sujetas a la obligación de inscribirse en el Registro, en virtud de la Ley del Registro Mercantil; la obligación de inscripción se halla por tanto indisolublemente ligada a la forma jurídica de la sociedad. Carece de importancia que las empresas no pertenecientes a sociedades de capital estén obligadas también a inscribirse en el Registro; el hecho de que los Estados miembros conserven ciertas facultades fuera del ámbito de aplicación de una Directiva de armonización no significa que dispongan de una libertad similar dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

37. Denkavit señala que sus actividades son únicamente las de una sociedad holding, es decir, la gestión y financiación de sus filiales. Aunque no desarrolla por sí misma una actividad económica, tiene que inscribirse en el Registro. Denkavit sostiene que, con independencia de la tesis que se adopte en lo que respecta a la inscripción de las sociedades en general, las sociedades holding, por definición, se ven obligadas a inscribirse en el Registro exclusivamente a causa de su forma jurídica, ya que no desarrollan una actividad económica. Aunque existen normas destinadas a evitar la doble imposición de los grupos de sociedades, tales normas adolecen de muchas limitaciones y no cubren todos los casos.

38. Las Cámaras de Comercio e Industria sostienen que la cotización de que se trata es un impuesto directo anual que recae sobre las empresas establecidas en los Países Bajos

y materialmente diferente de la tasa que se examinaba en el asunto Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, que gravaba la inscripción registral de las sociedades. En el presente asunto, la cotización grava las actividades de las empresas en el territorio de la Cámara de que se trate. Su base imponible es el valor económico de la empresa y no el capital nominal aportado por el propietario de la misma. Las Cámaras de Comercio señalan que es importante distinguir esta cotización de la tasa de inscripción de 61 HFL, que sólo pretende cubrir el coste de la inscripción. Cuando la inscripción registral es a la vez una inscripción de la empresa y de la persona jurídica que explota la empresa, la tasa de inscripción está comprendida en la cotización. Las tesis que defiende el Gobierno de los Países Bajos coinciden sustancialmente con las de las Cámaras de Comercio.

39. El Gobierno griego y la Comisión proponen también una respuesta negativa a la primera cuestión. El Gobierno griego considera que la cotización de que se trata no es contraria al artículo 10 de la Directiva 69/335, puesto que este último se limita a prohibir los impuestos indirectos, mientras que la cotización es un impuesto directo regional que se percibe en función de la capacidad económica de la empresa. La Comisión considera que la letra c) del artículo 10 de la Directiva 69/335 no es aplicable la cotización en la medida en que ésta sobrepasa la tasa de inscripción de 61 HFL, y distingue la cotización del gravamen examinado en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni con argumentos similares a los expuestos por las Cámaras de Comercio e Industria. Señala por otra parte que el órgano jurisdiccional nacional tiene razón al considerar que la tasa de inscripción de 61 HFL cumple los requisitos de la letra c) del artículo 10. Dicha tasa está directamente ligada a la existencia de la sociedad y no guarda relación con las actividades económicas de la misma. Dado que su incumplimiento se sanciona penalmente, la inscripción puede considerarse un requisito previo al comienzo de las actividades de la sociedad. Sin embargo, el hecho de considerar la tasa de inscripción teóricamente comprendida en la cotización no significa que la letra c) del artículo 10 se aplique a la cotización en su totalidad.

40. El Gobierno danés adopta un punto de vista ligeramente distinto. Sostiene que debe darse una respuesta negativa a la letra a) de la primera cuestión, en la medida en que no existe conexión entre la obligación de inscripción registral y la forma jurídica del propietario de la empresa. En cambio, si la inscripción registral supone asimismo el cumplimiento de una formalidad en el sentido de la letra c) del artículo 10 [supuesto planteado en la letra b) de la primera cuestión], la cotización entra en el ámbito de aplicación de dicha disposición y resulta prohibida, incluso si el cumplimiento de la formalidad no supone pago adicional alguno, a menos que la cotización tenga un carácter meramente remuneratorio en el sentido de la letra c) del apartado 1 del artículo 12. Sin embargo, como explicaré más adelante, el Gobierno danés propone una interpretación amplia de lo que resulta permitido por esta última disposición.

41. Como indiqué anteriormente, parece que las disposiciones nacionales aplicables utilizan el concepto de empresa en un sentido amplio, que engloba no sólo a las entidades que desarrollan actividades comerciales sino también a las que desarrollan actividades de

holding y de inversión. A pesar de que la función de las Cámaras es promover en su territorio los intereses del comercio, la cotización al Registro Mercantil es pues menos un tributo sobre la actividad comercial que un tributo sobre el capital invertido en las entidades comerciales, representado por las reservas, provisiones y deudas a largo plazo de las mismas. La primera cuestión del órgano jurisdiccional nacional es si una cotización de este tipo está comprendida *per se* dentro del ámbito de aplicación del artículo 10 de la Directiva, que dispone que los Estados miembros no percibirán «en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales [jurídicas] que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma [...] c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica».

42. Para responder a esta cuestión es preciso examinar los objetivos y ámbitos de aplicación de la Directiva. El artículo 1 de la Directiva crea un impuesto armonizado «sobre las aportaciones de capital a las sociedades». La Directiva suprime también el impuesto de timbre sobre los títulos: véase el artículo 11 y también el quinto considerando de la exposición de motivos. El espíritu que anima la Directiva se explica en los considerandos segundo y sexto. El segundo considerando indica:

«los impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados miembros que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto al que está sometidas las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminados por la vía de la armonización».

El sexto considerando señala:

«la idea de un mercado común que tenga las características de un mercado interior supone que la aplicación a los capitales, concentrados en el ámbito de una sociedad, del impuesto sobre concentración de capitales sólo pueda producirse una vez en el seno del mercado común y que esta imposición, con el fin de no perturbar la circulación de capitales, debiera ser igual en todos los Estados miembros».

43. La prohibición de otros impuestos establecida en los artículos 10 y 11 es consecuencia directa del doble objetivo de la Directiva de armonizar el impuesto sobre las aportaciones de capital y de eliminar el impuesto de timbre sobre los títulos. Este es evidentemente el caso en las prohibiciones de la letra a) del artículo 10 (operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones armonizado en virtud del artículo 4 de la Directiva), de la letra b) del artículo 10 (impuestos sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones relacionados con dichas operaciones) y del artículo 11 (impuestos sobre la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de

distinta naturaleza, e impuestos sobre los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables). Estos son los impuestos sobre concentración de capitales o transmisión de valores mobiliarios que la Directiva pretendía armonizar o eliminar.

44. A pesar de que los impuestos contemplados en la letra c) del artículo 10 no gravan las aportaciones de capital o las transmisiones de valores mobiliarios en sí mismas, la prohibición de los mismos no es menos esencial para alcanzar los objetivos de la Directiva. Dichos impuestos gravan las formalidades relativas a la forma jurídica de la sociedad, es decir, el mecanismo utilizado para reunir el capital, y pertenecen por tanto a una categoría similar a la de los demás impuestos prohibidos. Las normas de armonización de las leyes fiscales en este campo quedarían incompletas sin una prohibición como ésta, pues la existencia de unos impuestos similares sería tan perjudicial para los objetivos de la Directiva como la subsistencia de otros impuestos sobre las aportaciones de capital o sobre las transmisiones de valores mobiliarios.

45. Es importante tener en cuenta, sin embargo, que la contribución de la Directiva a la libre circulación de capitales es relativamente modesta. La Directiva debe considerarse como una simple pieza de un rompecabezas mucho más grande —al que le falta mucho para estar terminado—, que armoniza un sector limitado del Derecho fiscal. Obviamente, la Directiva no pretende eliminar todos los obstáculos fiscales a la integración de los mercados de capitales derivados de las diferencias existentes entre los impuestos sobre el patrimonio y sobre los beneficios de las empresas. Aún más, el mero hecho de que un impuesto recaiga sobre una sociedad en razón de su forma jurídica no es en sí mismo suficiente para aplicar a dicho impuesto la prohibición del artículo 10. Aceptar la tesis contraria significaría poner en entredicho la facultad de los Estados miembros de someter a las sociedades a impuestos de cualquier tipo, incluidos los impuestos sobre la renta y sobre los beneficios, que difieran de los aplicables a las empresas sin personalidad jurídica; tal conclusión sería incompatible con las facultades en materia de imposición directa que continúan reconociéndose a los Estados miembros y con la existencia de otras iniciativas comunitarias en el campo del impuesto sobre sociedades. [18]

46. Las prohibiciones del artículo 10 se dirigen, específicamente, contra los impuestos que gravan las operaciones relacionadas con la concentración de capitales efectuada por las sociedades o la transmisión de valores mobiliarios o, más genéricamente, contra los impuestos que recaen sobre las *formalidades exigidas* al utilizar como mecanismo de inversión una sociedad de capital. En mi opinión, no se aplican por tanto a una cotización como la que se examina en el procedimiento principal, que es un tributo general que grava las entidades comerciales en función de su valor económico, es decir, del capital invertido en las mismas. Una cotización de este tipo ni guarda relación con la

18 — Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1); Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6); propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de los sistemas de impuesto de sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de los dividendos (DO 1975, C 253, p. 2).

forma jurídica de la empresa ni, menos aún, recae sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de las sociedades de capital.

47. Por consiguiente, resulta incorrecta la alegación de Denkavit en el sentido de que las sociedades holding, en cuanto sociedades no comerciales, son inscritas en el registro y sujetas a la cotización únicamente en razón de su forma jurídica. Aun más, al no existir armonización de los impuestos sobre el patrimonio de las sociedades o sobre el capital invertido en las mismas, los Estados miembros conservan el derecho de imponer un gravamen de ese tipo a cualquier entidad que deseen, a condición de que el gravamen se aplique de un modo que no constituya una restricción ilícita de algunas de las libertades garantizadas por el Tratado —en el caso de autos no se ha invocado argumento alguno en este sentido—. Siempre respetando el mencionado requisito, es el Derecho nacional quien debe encontrar soluciones para evitar la doble imposición en los casos en que resulte necesario.

48. Habida cuenta de los argumentos expuestos, está claro que la cotización percibida por las Cámaras en el presente asunto es claramente diferente de la que se examinaba en el asunto Ponente Carni y Cispadana Costruzioni. Esta última era una tasa anual que gravaba específicamente la inscripción registral de las sociedades y se hallaba por tanto en pleno centro del sector de la fiscalidad de las sociedades que la Directiva pretendía armonizar.

49. Llegamos así, por tanto, a la letra b) de la primera cuestión, que plantea si la cotización debe considerarse de todos modos incluida en el ámbito de aplicación de la letra c) del artículo 10, ya que la inscripción de una empresa en el Registro Mercantil de una Cámara equivale a la inscripción registral de la sociedad a efectos de la Directiva 68/351 (aunque la doble función de la inscripción registral no se traduzca en un incremento de la cotización).

50. El órgano jurisdiccional nacional afirma que la cotización puede dividirse en dos partes: una tasa de 61 HFL destinada a cubrir los costes de la inscripción registral (que es la cantidad que las Cámaras cobran a una sociedad por su inscripción registral cuando dicha sociedad no tiene empresas dentro de su territorio) y el importe restante, que depende de la clasificación tarifaria de la empresa y se utiliza para financiar las diversas actividades de las Cámaras.

51. No me parece que la doble función que desempeña el Registro modifique la situación. En efecto, el legislador ha combinado el registro de empresas a efectos de la cotización y el registro de sociedades, y de este modo ha hecho innecesario exigir una tasa de inscripción registral de sociedades distinta a las sociedades que tienen empresas dentro del territorio de la Cámara. Resultaría paradójico que ello tuviera como consecuencia hacer aplicable la letra c) del artículo 10 a una cotización que de otro modo no se consideraría incluida en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

52. Lo mismo puede decirse de las sociedades holding. En contra de lo que Denkavit opina, el Registro desempeña también una doble función en el caso de estas sociedades. La actividad de holding de Denkavit constituye una empresa a efectos de la Ley del Registro Mercantil y a efectos de la cotización. Como antes indiqué, el ámbito de aplicación de dicha cotización es una cuestión regulada por el Derecho nacional, pues no existe una armonización comunitaria de este tipo de impuestos.

55. Existen diferentes opiniones sobre este punto. Denkavit considera que sólo la tasa de inscripción registral de base, de 61 HFL, entra en el ámbito de aplicación de la letra e) del apartado 1 del artículo 12. El resto de la cotización se calcula en función de la capacidad contributiva de la empresa y no en función del coste de llevanza del registro; los ingresos así obtenidos se utilizan para financiar no sólo la llevanza del registro sino la totalidad de las actividades de la Cámaras. Las grandes empresas son quienes menos necesitan la ayuda de las Cámaras. Además, en su opinión, las sociedades holding no se benefician en absoluto de dichos servicios. Heklicht apoya las tesis de Denkavit.

Segunda cuestión

53. En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si, en caso de respuesta afirmativa a la letra a) o a la letra b) de la primera cuestión, la expresión «derechos que tengan un carácter remunerativo» de la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva comprende también un derecho utilizado para financiar no sólo la inscripción en el Registro Mercantil sino también las diversas tareas y actividades realizadas por las Cámaras en beneficio de las empresas de su territorio, de modo que los costes de dichas tareas y actividades se reparten entre las empresas en función de su importancia económica.

54. Dicha cuestión sólo se plantea en el supuesto de que se considere, en contra de la conclusión a la que llegué anteriormente, que es preciso responder afirmativamente a alguna de las dos partes de la primera cuestión.

56. Las Cámaras y el Gobierno neerlandés consideran que de la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni no se deduce que el único servicio por el que se puede exigir una remuneración sea la llevanza de registros. En el caso de autos, la cotización puede considerarse una remuneración por los diversos servicios que prestan las Cámaras.

57. Los Gobiernos danés y griego comparten esta opinión. El Gobierno danés añade que la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni no prohíbe a un Estado miembro imponer un gravamen que cubra no sólo los costes directos de la inscripción registral sino también ciertos costes indirectos, tales como los correspondientes costes administrativos del órgano legislativo, el desempeño de otras tareas en interés de las empresas, como la supervisión, suministro de información, asesoría, tratamiento de reclamaciones

y un porcentaje de los costes del organismo encargado del registro, tales como alquileres, salarios, formación del personal y procesamiento de datos; tales costes deben sin embargo hallarse vinculados al servicio que se presta.

58. La Comisión se limita a observar que la tasa de base de 61 HFL debe considerarse incluida en el ámbito de aplicación de la letra e) del apartado 1 del artículo 12.

59. No me parece que la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni apoye la tesis de que la cotización que se discute en el caso de autos constituye un derecho que tiene un carácter remunerativo, en el sentido de la letra e) del apartado 1 del artículo 12. Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró que dicho concepto comprendía los gravámenes que fueran la contrapartida de operaciones exigidas por la ley con un objetivo de interés general. El Tribunal reconoció también que en ciertos casos la evaluación del coste del servicio sólo podía realizarse globalmente. Además, comparto la tesis de las Cámaras y del Gobierno danés en el sentido de que la letra e) del apartado 1 del artículo 12 no se refiere exclusivamente a los servicios mencionados en el artículo 10 de la Directiva.

60. Sin embargo, es necesario situar en su contexto las observaciones del Tribunal de Justicia en la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia estaba tratando de determinar los límites que debían respetar los Estados miembros al imponer un gravamen por un servicio específico prestado a las sociedades con un objetivo de interés general, a saber, la inscripción en el Registro. En el caso de autos resulta imposible determinar con precisión los servicios que recibe o el provecho que obtiene una empresa concreta (aparte del servicio de inscripción registral de la sociedad). Además, el eventual provecho que una empresa pueda obtener de los diversos servicios y actividades de las Cámaras no guarda relación alguna con el importe de la cotización. En la medida en que sobrepasa el coste la inscripción registral, la cotización debe considerarse por tanto más próxima a un impuesto que a un derecho remuneratorio en contrapartida de unos servicios específicos. [19]

61. Por consiguiente, considero innecesario analizar, en el caso de autos, las alegaciones del Gobierno danés sobre los costes que pueden tenerse en cuenta para determinar el importe de un derecho, a efectos de la letra e) del apartado 1 del artículo 12.

Tercera cuestión

62. En su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional plantea si es posible invocar el transcurso del plazo de recurso establecido por el Derecho nacional cuando las disposiciones nacionales contrarias a la Directiva 69/335 aún no han sido derogadas.

19 — Sobre este punto, véanse también las conclusiones que presenté el 15 de febrero de este año en el asunto C-191/94, AGF Belgium, Rec. p. I-1859.

Esta cuestión sólo se suscita si, en contra de la opinión que he venido manteniendo, el Tribunal de Justicia considera que procede responder afirmativamente a la letra a) o a la letra b) de la primera cuestión.

63. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en una larga serie de asuntos que comienza con las sentencias Rewe y Comet de 1976, [20] que, a falta de normativa comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las modalidades procesales de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario confiere a los justiciables, a condición de que dichas modalidades no sean menos favorables que las correspondientes a recursos similares de naturaleza interna ni estén articuladas de tal manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

64. Dicho principio se aplica —y de hecho se aplicó por vez primera— a los plazos de caducidad establecidos por el Derecho nacional. No cabe estimar que la imposición por parte de un Estado miembro de un plazo razonable de recurso para impugnar una decisión haga prácticamente imposible o excesivamente difícil la invocación del Derecho comunitario. [21] Tales plazos constituyen una aplicación del principio de seguridad jurídica, que protege tanto a los particulares como a la Administración. [22] El presente asunto constituye una demostración especialmente clara de lo necesaria que es la seguridad jurídica en materia fiscal. Está claro que si las sociedades pudieran exigir la devolución de las cotizaciones pagadas en los últimos veinte años, ello produciría consecuencias muy graves para las finanzas de las Cámaras de Comercio e Industria.

65. El criterio del ejercicio «prácticamente imposible» o «excesivamente difícil» ha sido desarrollado más tarde por el Tribunal de Justicia en su reciente sentencia Peterbroeck, que no se refería a los plazos de caducidad de los recursos sino a una disposición procesal que impedía a los litigantes invocar motivos nuevos ante la cour d'appel belga una vez transcurrido un plazo de sesenta días a partir de la presentación por parte de la Administración de una copia de la decisión impugnada, y que impedía asimismo a la cour d'appel suscitar de oficio cuestión alguna. El Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«Para aplicar estos principios, cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible o

20 — Véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), apartado 5; de 16 de diciembre de 1976, Comet (45/76, Rec. p. 2043), apartado 13; de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; la sentencia Emmott, citada en la nota 16, apartado 16; de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357), apartado 43; de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475), apartado 15; de 6 de diciembre de 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483), apartado 21; las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599), apartado 12, y Van Schijndel (asuntos acumulados C-430/93 y C-431/93, Rec. p. I-4705), apartado 17, y de 8 de febrero de 1996, FMC (C-212/94, Rec. p. I-389), apartado 71.

21 — Véanse las sentencias Rewe, apartado 5; Comet, apartado 17, y San Giorgio, apartado 12.

22 — Véase la sentencia Rewe, apartado 5.

excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. En esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios sobre los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección al derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento.» [23]

66. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que, a pesar de que un plazo de sesenta días no era criticable en sí mismo, la disposición resultaba ilícita, habida cuenta de las siguientes peculiaridades del procedimiento en cuestión: la cour d'appel era el primer órgano jurisdiccional que podía plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; la regla impedía a la cour d'appel suscitar de oficio en la vista la cuestión de la incompatibilidad del acto impugnado, pues ya había transcurrido en aquel momento el plazo de sesenta días; ningún otro órgano jurisdiccional nacional podía analizar dicha cuestión, y la regla que impedía a los órganos jurisdiccionales suscitar de oficio motivos no podía justificarse razonablemente en virtud de principios tales como el de seguridad jurídica o el de buen desarrollo del procedimiento.

67. El plazo de caducidad de treinta días aplicable en la época en que se produjeron los hechos del caso debe analizarse a la luz de los principios que acaban de mencionarse. A mi juicio, no se debe considerar que dicho plazo haga prácticamente imposible o excesivamente difícil la invocación del Derecho comunitario. Un punto crucial en el caso de autos es que las decisiones impugnadas se repiten todos los años; el órgano jurisdiccional nacional ha admitido la posibilidad de impugnar individualmente cada decisión. El establecimiento de unos plazos relativamente cortos para recursos contra decisiones administrativas rutinarias de este tipo no parece criticable en sí mismo; puede justificarse por la necesidad de evitar que reclamaciones tardías relativas a períodos anteriores o actuales desequilibren el presupuesto de los organismos públicos. Las afirmaciones precedentes no quedan desvirtuadas por la posibilidad de que más adelante se produzcan hechos nuevos, como por ejemplo una resolución judicial, que un particular no habría podido prever en aquella época.

68. Puede ser oportuno señalar también que en el asunto Comet [24] se analizó el mismo plazo de treinta días, fijado en este caso por el Derecho neerlandés. En dicha sentencia, al confirmar el derecho de los Estados miembros a establecer plazos razonables, el Tribunal de Justicia no sugirió que el plazo fuera demasiado corto. De todos modos, dicho plazo no es más restrictivo que el plazo de un mes establecido por el artículo 33 del Tratado CECA para los recursos interpuestos contra las decisiones o recomendaciones de la Comisión.

69. Quisiera añadir, sin embargo, que mi opinión sobre este tema habría sido diferente

23 — Apartado 14 de sentencia. Véase igualmente el apartado 19 de la sentencia Van Schijndel.

24 — Citado en la nota 20.

si el órgano jurisdiccional nacional hubiera declarado que, al no haber impugnado la decisión inicial, había caducado el derecho de Denkavit a impugnar en el futuro su obligación recurrente de pagar la cotización que se discute. En tal caso, la expiración del plazo habría supuesto la caducidad de los recursos referidos no sólo a períodos actuales o pasados sino también a períodos futuros. Resulta difícil comprender cómo se habría podido justificar un resultado semejante invocando razones de seguridad jurídica.

70. A pesar de que constituye una aplicación del principio de la «dificultad excesiva», la sentencia Peterbroeck no es directamente pertinente en el caso de autos. En el asunto Peterbroeck no se permitía al órgano jurisdiccional nacional examinar una cuestión relativa al Derecho comunitario en un recurso interpuesto dentro de plazo. En casos de este tipo, el principio de seguridad jurídica, que es la principal justificación de los plazos de caducidad, desempeña un papel menos importante. En el asunto Peterbroeck se trataba esencialmente de encontrar un justo medio entre la eficacia del Derecho comunitario y la necesidad de garantizar un buen desarrollo del procedimiento; el Tribunal de Justicia consideró evidentemente que esta última preocupación no podía justificar una disposición que impedía a un órgano jurisdiccional nacional al que se había sometido en tiempo y forma un asunto suscitar de oficio una cuestión de Derecho comunitario surgida en la vista y plantear, si lo estimaba conveniente, una cuestión prejudicial ante este Tribunal de Justicia. Además, no se dan en el presente asunto peculiaridades comparables a las que el Tribunal de Justicia señaló en el asunto Peterbroeck. Por consiguiente, nada hay en la sentencia Peterbroeck que sugiera que el plazo que aquí se examina no es razonable.

71. La cuestión que se plantea a continuación es la de si los principios bien consolidados en esta materia se han visto afectados de algún modo por la sentencia Emmott, [25] invocada por Denkavit. En el asunto Emmott, relativo a la Directiva sobre igualdad de trato, [26] a la demandante no se le había concedido la igualdad de prestaciones prevista en dicha Directiva hasta el 28 de enero de 1988, a pesar de que la Directiva había entrado en vigor el 23 de diciembre de 1984. Las autoridades irlandesas rechazaban la pretensión de la Sra. Emmott de obtener unas prestaciones idénticas a partir del 23 de diciembre de 1984 alegando que aquélla no había interpuesto su recurso dentro del plazo de tres meses a contar desde la fecha en que aparecieron motivos para recurrir que establece el Derecho irlandés. El Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«En efecto, hasta que el Derecho nacional no se haya adaptado correctamente a la Directiva, los justiciables no pueden conocer sus derechos con toda plenitud. Esta situación de incertidumbre para los justiciables subsiste incluso después de que, en una sentencia, este Tribunal de Justicia haya declarado que el Estado miembro de que se trate no ha cumplido las obligaciones que se derivan de la Directiva y aun cuando este Tribunal de Justicia haya reconocido que uno u otro precepto de la Directiva es suficientemente preciso e incondicional para ser invocado ante un órgano jurisdiccional nacional.

25 — Citada en la nota 15.

26 — Directiva 79/7/CEE del Consejo de 19 de diciembre de 1978, relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social (DO 1979, L 6, p. 24; EE 05/02, p. 174).

Sólo una adecuada adaptación del Derecho interno a la Directiva pone fin a este estado de incertidumbre y solamente cuando se lleva a cabo tal adaptación se crea la seguridad jurídica necesaria para exigir de los justiciables que ejerciten sus derechos.

Por consiguiente, hasta el momento de adaptación del Derecho interno a la Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular, con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de dicha Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir, previsto en el Derecho nacional.» [27]

72. Tanto las parte demandadas como los cuatro Estados miembros que han presentado observaciones y la Comisión consideran que la sentencia Emmott no es aplicable al caso de autos. Dicha sentencia debe interpretarse a la luz de las circunstancias específicas de aquel asunto. Según se ha alegado, existe cierto número de razones que permiten distinguir el presente asunto de aquél: a diferencia de Irlanda, los Países Bajos han ejecutado de buena fe la Directiva de que se trata; mientras que a la Sra. Emmott se le negó toda oportunidad real de invocar la Directiva en relación con el período controvertido, los demandantes en el presente asunto han tenido la oportunidad de impugnar la cotización basándose en la Directiva en cada decisión individual, y las partes en el presente asunto son grandes empresas comerciales, en vez de particulares que necesitan las prestaciones para sobrevivir.

73. El Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de analizar la sentencia Emmott en los asuntos Steenhorst-Neerings [28] y Johnson, [29] que se referían a los límites aplicables a las reclamaciones de atrasos de prestaciones. El Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario no se oponía a la aplicación de dichos límites aun en el caso de que no se hubiera adaptado correctamente el Derecho nacional a la Directiva correspondiente. El Tribunal de Justicia distinguió dichos asuntos del asunto Emmott, señalando que el resultado a que se llegó en este último caso podía explicarse por «las circunstancias propias de dicho asunto». Las circunstancias a las que se refirió el Tribunal de Justicia fueron las siguientes: la Sra. Emmott había reclamado el pago de las prestaciones correspondientes basándose en la sentencia del Tribunal de Justicia McDermott y Cotter; [30] las autoridades administrativas se habían negado a pronunciarse sobre dicha solicitud hasta que se hubiera resuelto el litigio referido a dicha Directiva que estaba pendiente ante los órganos jurisdiccionales nacionales, y dichas autoridades intentaron invocar el transcurso del plazo a pesar de que no se había aplicado correctamente la Directiva. En las sentencias Stteenhorst-Neerings y Johnson, el Tribunal de Justicia declaró que las disposiciones que se discutían en dichos asuntos eran diferentes porque ninguna de ellas excluía la acción, sino que se limitaban a restringir el período previo a la presentación de la solicitud para el cual podía obtenerse atrasos de prestaciones.

27 — Apartados 21 a 23 de la sentencia.

28 — Citado en la nota 20.

29 — Citado en la nota 20.

30 — Sentencia de 24 de marzo de 1987, McDermott y Cotter (286/85, Rec. p. 1453).

74. De las sentencias Steenhorst-Neerings y Johnson puede deducirse que el mero hecho de que no se haya producido una adaptación correcta del Derecho nacional a una Directiva no impide a un Estado miembro invocar un plazo de caducidad, cuando no existan otras circunstancias dignas de tenerse en cuenta; si se prescindiera de las salvedades que contiene, el razonamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia Emmott sería igualmente aplicable a los límites de las reclamaciones de atrasos de prestaciones. Considero que el principio que debe deducirse de la sentencia Emmott, a pesar del lenguaje más genérico de la misma, es que un Estado miembro no puede invocar un plazo de caducidad cuando dicho Estado se encuentra en situación de incumplimiento por no haber adaptado correctamente el Derecho nacional a la Directiva y haber obstaculizado además el ejercicio de acciones judiciales basadas en la misma, o quizá cuando el retraso en el ejercicio de la acción —y por tanto la inobservancia del plazo de caducidad— se debe de algún otro modo a la conducta de las autoridades nacionales. Otro factor adicional en el asunto Emmott fue el hecho de que la demandante se encontrara en la posición particularmente expuesta de una persona que depende de las ayudas sociales.

75. Interpretada de este modo, la sentencia Emmott puede considerarse una aplicación de un principio bien consolidado, el de que el ejercicio de los derechos comunitarios no debe resultar «excesivamente difícil» o —utilizando la fórmula que sugerí en mis conclusiones en el asunto Van Schijndel— [31] «indebidamente difícil». Este punto de vista coincide con la observación que formuló el Tribunal de Justicia en la sentencia Johnson, indicando que en el asunto Emmott la caducidad «producía el efecto de privar absolutamente a la demandante en el asunto principal de la posibilidad de alegar su derecho a la igualdad de trato en virtud de la Directiva», [32] mientras que la aplicación de las disposiciones que se examinaban en los asuntos Steenhorst-Neerings y Johnson «no hac[ía] imposible el ejercicio de derechos basados en la Directiva». [33] Coincide también con el enfoque que adoptó el Tribunal de Justicia en la sentencia Peterbroeck, en la cual, a pesar de considerar que el plazo de sesenta días para la presentación de motivos no era criticable en sí mismo, el Tribunal de Justicia declaró que la disposición examinada hacía excesivamente difícil la invocación del Derecho comunitario, habida cuenta de las peculiaridades del procedimiento.

76. La sentencia Emmott puede considerarse sin embargo una nueva aplicación de dicho principio, en la medida en que demuestra que un órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a excluir la aplicación de un plazo de caducidad que no es criticable en principio cuando las especiales circunstancias del caso de que se trate así lo exijan. Considero que, en interés de la seguridad jurídica, la obligación de excluir la aplicación de los plazos debería limitarse a circunstancias totalmente excepcionales, como las que se daban en el asunto Emmott. En cualquier caso, considero que en el presente asunto no existe razón alguna para excluir la aplicación del plazo.

77. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, considero innecesario añadir nuevas salvedades a la sentencia Emmott, por ejemplo siguiendo las tesis propuestas con

31 — Citada en la nota 20.

32 — Apartado 26 de la sentencia. Véase igualmente la sentencia FMC, citada en la nota 20, apartado 64.

33 — Apartado 35 de la sentencia.

carácter alternativo por los Países Bajos y el Reino Unido. Dichos Gobiernos sugieren que la aplicación del principio expresado en la sentencia Emmott debería limitarse a las pretensiones basadas en una infracción grave y manifiesta del Derecho comunitario, alegando que puede establecerse un paralelo entre tales casos y los requisitos para la existencia de responsabilidad por daños de los Estados.

78. No me parece convincente este argumento. Ciertamente, tiene una cierta lógica, en la medida en que puede considerarse que un Estado miembro pierde el derecho a invocar los plazos en interés de la seguridad jurídica cuando dicho Estado ha incurrido en una infracción a la vez grave y manifiesta. Sin embargo, en contra de la opinión de los Gobiernos de los Países Bajos y del Reino Unido, no me parece necesario establecer un paralelo entre los requisitos para la existencia de una responsabilidad por parte del Estado y los que se exigirían para excluir la aplicación de los plazos en los recursos administrativos normales. Desde el punto de vista de las garantías de una protección jurisdiccional efectiva, resultaría paradójico que, en el marco de los recursos administrativos, los Estados miembros pudieran invocar unos plazos relativamente cortos cuando la infracción alegada fuera oscura, pero no pudieran hacer lo mismo cuando la infracción fuera clara y fácilmente detectable por un demandante diligente. La exigencia de una infracción manifiesta como requisito para declarar la responsabilidad por daños del Estado no entraña tal paradoja. Los especiales requisitos que se exigen para que exista una responsabilidad del Estado se deben al carácter excepcional de esta última, por ser una vía de recurso que va más lejos que los recursos administrativos ordinarios, al ofrecer una compensación por los daños y perjuicios causados por un acto administrativo o legislativo que incurre en una ilegalidad flagrante. El paralelismo sugerido no tiene en cuenta este carácter excepcional y complementario.

79. Dicha tesis provocaría asimismo una considerable inseguridad. En el asunto Emmott puede haber existido una omisión total de medidas de adaptación del Derecho nacional a la Directiva, pero sería arbitrario, a mi juicio, restringir el concepto de incumplimiento grave y manifiesto a los casos en que un Estado miembro no adopta la más mínima medida para adaptar el Derecho nacional a una Directiva. El incumplimiento podría ser no menos manifiesto o grave en el caso de que el Estado miembro adaptara sólo en parte el Derecho nacional a la Directiva o se alejara manifiestamente de algunas de sus disposiciones; por lo demás, no veo razón alguna para distinguir el incumplimiento de las Directivas del incumplimiento de las demás disposiciones del Derecho comunitario. El resultado inevitable sería la impugnación sistemática por los particulares de decisiones pasadas, exponiendo así a los Estados miembros al riesgo de una responsabilidad retrospectiva muy importante —y posiblemente ilimitada—. Ello sería incompatible con la necesidad de seguridad jurídica, que cobra particular importancia cuando se trata de la impugnación de decisiones administrativas rutinarias nacidas de las múltiples transacciones cotidianas entre los entes públicos y los particulares.

80. Como indiqué anteriormente, es posible alcanzar un justo medio entre la protección de los derechos derivados de la normativa comunitaria y la seguridad jurídica de las entidades públicas basándose en los principios que ha ido desarrollando el Tribunal de Justicia. Y ciertamente no veo incompatibili-

dad alguna entre dichos principios y el recurso de indemnización por daños contra el Estado, que cobra cada vez más importancia. A mi juicio, este último recurso debe tener un carácter excepcional y complementario y, sobre todo, no debería poder utilizarse como medio de eludir los plazos en vigor para los demás recursos contra las decisiones administrativas.

81. Si fuera necesario responder a la tercera cuestión, propongo por consiguiente que se responda que cabe invocar un plazo como el que se examina en el presente asunto aunque no se hayan derogado aún las disposiciones nacionales ilícitas en que se basa la cotización de que se trata.

Conclusión

82. En consecuencia, opino que procede responder como sigue a las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por el College van Beroep voor het Bedrijfsleven:

«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 la prohibición establecida en el mismo no es aplicable a un gravamen como el que imponen todos los años las Cámaras de Comercio e Industria de los Países Bajos a las empresas, en función del capital invertido en las mismas, por su inscripción en una Cámara. No desvirtúa dicha afirmación el hecho de que dicha inscripción equivalga, sin incremento alguno del gravamen, a la matriculación previa al ejercicio de una actividad por parte de una sociedad contemplada en la letra c) del artículo 10 de la Directiva.»