

SENTENCIA 10 SEPTIEMBRE DE 2002

- **Asunto acumulados:** C-216/99 y C-222/99
- **Partes:** Ricardo Prisco Srl / Amministrazione delle Finanze dello Stato
Ministerio delle Finanze / CASER SpA
- **Síntesis:** “Directiva 69/335/CE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Artículos 10 y 12, apartado 1, letra e) – Registro de empresas – Inscripción de las escrituras de constitución de las sociedades y de otros actos societarios – Devolución de ingresos indebidos – Plazos procesales nacionales – Intereses”

I. Comentario. Legislación española.

El contenido de esta Sentencia encierra cierta complejidad debido a lo prolijo de sus antecedentes y a la serie de Sentencias que se recogen en aras de resolver la cuestión, y cuya lectura es importante porque además pueden servir para resolver otras cuestiones relacionadas con el Derecho Comunitario, y no sólo lo que aquí se trata. Por consiguiente, conviene leer detenidamente esta Sentencia en estos extractos que publica el Tribunal, y sin perjuicio de los que estén muy interesados en el asunto, puedan examinar la Sentencia literalmente, que normalmente se encuentra a través de Internet.

Nosotros, para más fácil comprensión, vamos a tratar de exponer en resumen las cuestiones planteadas.

1ª. Primera cuestión. De la incompatibilidad de las tasas registrales con el art. 10 de la Directiva y su relación con el art. 12.

La primera cuestión que se planteaba fue si era contrario o no el art. 10 de la Directiva 69/335/CE, de 17 de julio, sobre aportación de capitales, las tasas retroactivas percibidas por la inscripción de actos societarios en el Registro de empresas, cuando no constituya un derecho de aportación autorizado por la mencionada Directiva, como era el caso, pues se trataba de exigir tasas por la inscripción registral por el período 1985 a 1992 regulado por una Ley de Presupuestos Italiana del año 1998, dictada para solucionar retroactivamente la cuestión de la devolución de las tasas percibidas por el citado período, a consecuencia de haber declarado los órganos jurisdiccionales nacionales ser contrarios al derecho comunitario, después de que la Jurisprudencia del Tribunal y sobre todo la Sentencia Carni, lo había declarado así.

Se planteaba también la cuestión íntimamente relacionada con la prohibición del art. 10, si por el contrario dichas tasas se podían exigir al amparo de la excepción de los derechos de carácter remunerativo contemplados en el art. 12 de la Directiva, pero para ello era

necesario que se calcularan las tasas sobre el coste de las formalidades necesarias para su inscripción, pudiendo incluir los gastos generales de menor importancia efectuados gratuitamente y también otros derechos abonados adicionalmente y cuya finalidad fuera retribuir el mismo servicio prestado.

Para calcular dicho importe, declara también la Sentencia, un Estado miembro puede tener en cuenta el computo de costes calculados en las operaciones de inscripción en el Registro, incluyendo la parte de gastos generales que les sean imputables. Asimismo, un Estado miembro tiene la facultad de establecer a tanto alzado y de pago su importe con carácter independiente, siempre que garantice a intervalos regulares que dicho importe sigue sin superar el coste medio de las operaciones de que se trata.

En resumen, es contrario al art. 10 la percepción de tasas registrales, salvo que se encuentre dentro de la excepción del art. 12 sobre derechos de carácter remuneratorio que exigen que el importe de las tasas se calcule teniendo en cuenta los costes de los servicios que llevaría consigo la inscripción registral.

2ª. Plazo de caducidad del derecho a devolución.

Reconocido el derecho a devolución de las tasas por infracción del derecho comunitario, se planteaba la cuestión si el Estado miembro podía limitar este derecho a devolución a un plazo de caducidad de tres años que se aparta del régimen común para las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidos a un plazo más favorable. El Tribunal declaró que era posible esta limitación del plazo de caducidad, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique lo mismo a las demandas de caducidad basadas en el derecho comunitario, como las que se fundamentan en el derecho interno.

3ª. Requisitos específicos para proceder a la devolución de los ingresos indebidos.

Esta Sentencia declara también que es contrario al Derecho Comunitario el exigir requisitos específicos para la devolución del tributo, a consecuencia de que una Sentencia del Tribunal de Justicia lo haya declarado contrario al Derecho Comunitario, o de cuyo contenido se deduce esa incompatibilidad con dicho derecho, y que por consiguiente por la exigencia de dichos requisitos específicos den lugar a que se pongan mayores obstáculos a la devolución, que de no haber existido.

4ª. Aunque no se recoge en el fallo de la Sentencia, ésta se pronuncia sobre la fijación de intereses, declarando que el derecho comunitario no se opone a que el cálculo de intereses, sean menos favorables que los del derecho común, siempre que no exista discriminación en el cálculo entre las derivadas de acciones del derecho comunitario y del derecho nacional.

1.1. Legislación española.

1.1.1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

En nuestro derecho, la constitución de sociedades, el aumento y disminución de capital, fusión escisión y disolución de sociedades, etc., están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, de acuerdo con el art. 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre y en esto está concorde con la Directiva 69/335 que estamos comentando.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resoluciones de 15 y 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/CE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, así como sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos.

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.

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.

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).

2.1. Antecedentes de los litigios y marco jurídico

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 n° 641 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972.

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.

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 capitl, 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.

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), 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.

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 y por diversos órganos jurisdiccionales nacionales y las autoridades italianas adoptaron el Decreto-ley n° 331, de 30 de agosto de 1993, convalidado, tras ciertas modificaciones, mediante la Ley n° 427, 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 n° 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.

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 n° 3458, de 23 de febrero de 1996 (en lo sucesivo, "sentencia n° 3458/1996"), que se aplicaba a dicha devolución el plazo de caducidad previsto en el artículo 13, párrafo segundo, del Decreto n° 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".

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 Energía 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 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.

Asimismo, en la sentencia Ansaldo Energía 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 vigen-

tes 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.

El artículo 11 de la Ley nº 448, de 29 de diciembre de 1998, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, 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 procedió a la aplicación de las disposiciones del Decreto-ley nº 331/1993, mencionadas en el apartado 10 de la presente sentencia.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Los procedimientos principales y las cuestiones prejudiciales

Asunto C-216/99

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.

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 en 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/CE 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 n° 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 las 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

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.

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 n° 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.

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/CE del Consejo, de 17 de julio de 1969 (véase la sentencia de 20 de abril de 1993 [Ponente Cami] en los asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91), la disposición posterior del artículo 11, apartado 1, de la Ley n° 448, de 23 de diciembre de 1998, mediante la que se fijó con carácter retroactivo un importe de 500.000 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 Energía* y otros (asuntos acumulados C-279/96, C-280/96 y C-281/96)?”

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.

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.

El auto de la Corte costituzionale constituya un hecho nuevo en la 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.

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

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 n° 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 n° 853/1984 que deben devolverse (segunda cuestión del Tribunale di Milano y primera cuestión de la Corte d'appello di Roma).

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 n° 448/1998 y del artículo 13 del Decreto n° 641/1972, a las solicitudes de devolución de las tasas abonadas en virtud de las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley n° 853/1984.

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 n° 448/1998, para la devolución de las tasas abonadas con arreglo a las disposiciones inicialmente aplicables del Decreto-ley n° 853/1984.

3.2. Sobre las tasas con carácter retroactivo a deducir de las devoluciones solicitadas

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 n° 448/1998. A este respecto, debe recordarse que no se discute que dichos derechos no constituyen un derecho de aportación.

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).

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.

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 inscripción 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 del 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).

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 n° 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 n° 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.

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.

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 n° 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 n° 641/1972, no puedan reclamar su devolución.

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 anteriormente.

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, 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.

3.3 Sobre el plazo de caducidad

La aplicación del artículo 13 del Decreto n° 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 n° 641/1972 adoptada por la Corte suprema di cassazione en su sentencia n° 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 al 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).

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 n° 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).

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).

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.

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.

3.3. Sobre las modalidades de cálculo de los intereses aplicables a las devoluciones

En el apartado 29 de la sentencia Ansaldo Energía 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.

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).

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 Energía 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 sin concurrir, 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.

4. Fallo

El tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 10 de la Directiva 69/335/CE 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 remplazadas 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.*"

5. La Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 31 de enero de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que:

"1) Responda a la segunda cuestión en el asunto C-216/99 y a la primera cuestión en el asunto C-222/99 que el artículo 10, letra c), y el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, deben interpretarse en el sentido de que:

- no se oponen a la fijación retroactiva de una tasa por la inscripción de la escritura de constitución en el Registro de Empresas, si la cuantía de dicha tasa se calcula en función de los costes de la inscripción, que pueden determinarse globalmente, y
- se oponen a una normativa como la del procedimiento principal, relativa a la fijación retroactiva de una tasa anual a tanto alzado por la inscripción de las demás operaciones societarias, en la medida en que dicha tasa sea independiente de la cuantía de los costes.

2) Responda a la primera cuestión en el asunto C-216/99 que el Derecho comunitario no impide a un Estado miembro adoptar, con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia en las que se han declarado contrarios al Derecho comunitario determinados impuestos, disposiciones con arreglo a las cuales los requisitos para la devolución de dichos impuestos son menos favorables de lo que serían de no existir dichas disposiciones, siempre y cuando dicha modificación no se refiera de manera específica a los impuestos de que se trata y las nuevas disposiciones no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución.

3) Responda a la segunda cuestión en el asunto C-222/99 que el Derecho comunitario y, en particular, el principio de equivalencia y el principio de efectividad, se opone a disposiciones de un Estado miembro que establecen modalidades de cálculo de los intereses que deben abonarse con ocasión de la devolución de impuestos percibidos por un Estado miembro en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario menos favorables que

- en primer lugar, en el caso de las acciones de devolución de tributos y exacciones comparables basadas en el Derecho nacional, y
- en segundo lugar, en el caso de acciones de repetición de lo indebido basadas en el Derecho civil nacional."