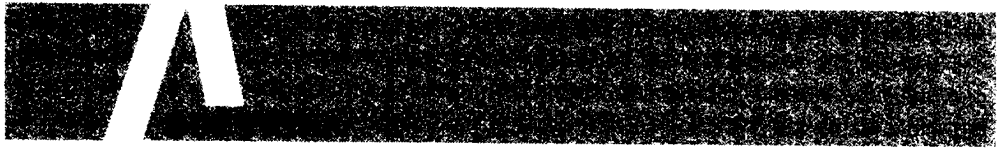




- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)



XXV

Los aranceles registrales puestos en entredicho por el derecho comunitario. A propósito de la Sentencia *Fantask* y de sus implicaciones para España

Marta Villar Ezcurra*

SUMARIO. 1. Consideraciones previas. La sentencia Fantask del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 2-12-1997. 2. La naturaleza del arancel del Registro Mercantil y su revisión desde el derecho comunitario. 3. Confrontación de la regulación interna con la interpretación del TJCE. 4. Alcance del efecto directo del artículo 10 en relación con la letra E) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335 en la devolución de ingresos indebidos. 5. Conclusiones.

1. Consideraciones previas. La Sentencia *Fantask* del TJCE de 2-12-1997

En otra ocasión(1) dimos nota del pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea cuyas repercusiones para España vamos a analizar a lo largo de estas líneas. Nos referimos al dictado en el Asunto *Fantask*(2), en el que el Tribunal de Luxemburgo cuestiona la conformidad de los aranceles registrales con la Directiva 69/335. Cuenta con un precedente inmediato en el Asunto *Ponente Carni SPA*(3), y no es la primera

EJEMPLAR NO ENCUADERNABLE

467

* Profesora Adjunta de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo-CEU. Abogado.

(1) Vid. *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 336/98, en colaboración con MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL.

(2) STJCE 2 de diciembre de 1997 (*QF, Aranzadi*, núm. 6/1998).

(3) Asuntos acumulados 71/91 y 178/91, STJCE 20 de abril de 1993 (Rec. 1993-I, pág. 1915). Asimismo, la STJCE 11 de junio de 1996, as.C-2/94, *Denkavit International* y otros, en la que también se resuelve una cuestión prejudicial planteada en este caso por el College van Beroep voor het Bedrijfsleven de los Países Bajos, sobre la «cotización al registro mercantil» (Rec. 1996-I, pág. 2827). En el as. *Ponente Carni SpA* se discutían unas tasas italianas

vez que el Tribunal comunitario ha tenido ocasión de interpretar los términos de la Directiva del Consejo que se refiere a los impuestos que gravan la concentración de capitales(4). Su interpretación ha sido precisamente seguida y tomada en consideración por nuestro Tribunal Supremo en su argumentación para declarar la nulidad de determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados(5).

La Sentencia *Fantask* tiene repercusiones en nuestro Derecho interno, no son sólo de alcance teórico, al plantear la necesidad de revisar las categorías tributarias(6) o la «parafiscalidad», los principios de «beneficio» y «capacidad económica» aplicables a las tasas, o en particular el tratamiento de los «aranceles» como instituto que, pese a participar de la naturaleza de las tasas(7), se aparta de ellas por su regulación(8) peculiar; sino también de importante significado práctico, en la medida en que permite cuestionar el pago de los aranceles de Registro Mercantil para determinadas operaciones societarias cubiertas por el ámbito de la Directiva sobre los impuestos que gravan la concentración de capitales (art. 4). Además, reconoce expresamente la posibilidad de reclamar la devolución de las cantidades percibidas contrariamente al ordenamiento comunitario, así como la legitimidad de que, frente a las reclamaciones que se promuevan, el ordenamiento interno permita oponer unos plazos de

percibidas, específicamente al inscribir las sociedades en el registro de sociedades mercantiles y después todos los años, en contrapartida del simple mantenimiento de la inscripción. En el as. *Denkavit International* y otros, se suscitaba la duda a propósito de un tributo que se devenga anualmente por la inscripción de una empresa en una Cámara de Comercio e Industria, que se declara no prohibido por la Directiva, «aunque dicha operación equivalga a la inscripción de la sociedad de capital propietaria, en su caso, de la empresa, sin que ésta última formalidad lleve consigo, no obstante, un incremento del tributo controvertido».

(4) Por ejemplo, las STJCE siguientes: de 5 de marzo de 1998, as. C-347/96, *Solred SA c. Administración General del Estado*, donde se resuelve una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Madrid, fallando en contra del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados del 0,5% para los documentos por los que se formaliza una aportación de capital; STJCE 11 de diciembre de 1997, as. C-42/96, *Società immobiliare SIF* (cuestión prejudicial del Tribunal de Venecia sobre aportación de bienes inmuebles); STJCE 11 de diciembre de 1997, as. C-8/1996 (por Tribunal de Tours, a propósito del impuesto regional sobre los certificados de matriculación de vehículos); STJCE de 13 de octubre de 1992, as. C- 50/91, *Commerz Credit Bank* (por el Bundesfinanzhof alemán, sobre el impuesto sobre aportaciones y el concepto de rama de actividad), Rec. 1992-I, pág. 5225; STJCE 13 de octubre de 1992, as. C-49/91, *Weber Haus GmbH & co KG* (mismo organismo alemán), sobre transferencia de beneficios, Rec. 1992-I, pág. 5207; STJCE de 13 de diciembre de 1991, as. C-164/90, *Muwi Bouwgroep BV* (por el Hoge Raad de los Países Bajos), sobre impuesto sobre aportaciones, Rec. 1991 I-pág. 6049; STJCE 26 de septiembre de 1996, as. C-287/94, *A/S Richard Frederiksen & Co*, Rec.1996-I, pág. 4581; STJCE de 13 de febrero de 1996, as. Ac. C-197/94 y C-252/94, Rec. 1996-I, pág. 0505.

(5) Vid. STS 3 de noviembre de 1997.

(6) Como hemos puesto de manifiesto en otro contexto de adaptación de Directivas comunitarias, en «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envases», *QF, Aranzadi*, núm. 18/1997.

(7) Recordemos que el artículo 26.2 de la Ley General Tributaria señala que «participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo». Luego *a sensu contrario*, en otro caso participan de la naturaleza de las tasas.

(8) La Disp. Adic. 3ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, determina una regulación específica en la medida en que «las percepciones fijadas en Arancel aprobado legalmente que se cobren directamente por el funcionario se sujetarán en su establecimiento, modificación y exacción, a los preceptos contenidos en esta Disposición Adicional y en sus demás normas reguladoras que no resulten contrarias a lo previsto en la misma».

prescripción, para ejercitar tales derechos a la devolución al objeto de evitar indeseados efectos retroactivos inherentes a la declaración del Tribunal de Luxemburgo.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 2 de diciembre de 1997 objeto de nuestro comentario, resuelve nada menos que 8 cuestiones prejudiciales de interpretación formuladas por un órgano jurisdiccional danés a propósito de la interpretación de la Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969(9), relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, a propósito de la conformidad con la Directiva de los derechos de inscripción registral de las sociedades en Dinamarca. El problema radica en cómo ha de interpretarse la letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva según el cual «*los Estados miembros podrán percibir derechos que tengan un carácter remunerativo*», disposición que constituye una excepción a la regla general de prohibir otros impuestos que no sean los que recaen sobre la concentración de capitales armonizados por la Directiva en su estructura y en sus tipos. La prohibición para los Estados miembros se contiene en el artículo 10. a) de la Directiva, para percibir «*ningún impuesto, cualquiera que sea su forma sobre las operaciones contempladas en el artículo 4*», entre las que se incluyen la constitución de una sociedad de capital, la transformación(10), el aumento de capital social y el traslado de sede. Tal prohibición es lógica pues los fines de la Directiva, entre los cuales está el de armonizar el tipo máximo del impuesto sobre las aportaciones, no se alcanzaría si han de pagarse tasas adicionales.

Esta prohibición responde, además, a la necesidad de suprimir el mantenimiento de otros impuestos indirectos que presentan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital —que en nuestro ordenamiento es el gravamen de operaciones societarias(11)—, como expresión de un objetivo más amplio, el de no perturbar la circulación de capitales. En este sentido, el antepenúltimo considerando de la Directiva señala que «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 la concentración de capitales sólo» puede «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».

Todas y cada una de las cuestiones formuladas por la Sentencia *Fantask* son de interés desde nuestra perspectiva jurídica interna, pues se aprecia en ellas una «cuasi-perfecta» identidad de los problemas que sugiere la exigencia de los derechos registrales —o incluso notariales, aunque el tema no se ha planteado ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea— en Dinamarca con el que se contiene en la regulación española. También son de enorme interés los argumentos que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea utiliza

469

(9) DOCE núm. L 249, de 3 de octubre de 1969.

(10) La STS 3 de noviembre de 1997 (Ponente: JAIME ROUANET) entiende que el Reglamento del ITP de 1995, al disponer que como la operación de transformación no está sujeta a la modalidad de operaciones societarias, si lo debe estar, y lo está a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, incurre en una clara incompatibilidad con la Directiva 69/335/CEE (FJ 7°).

(11) Básicamente su hecho imponible se encuentra recogido en el art. 19 RD-Leg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del ITP y AJD.

que tengan un carácter remunerativo». Es importante advertir que siendo esta disposición una excepción a la regla general motiva una interpretación restrictiva a propósito de qué ha de considerarse como «derecho de carácter remunerativo».

2. La naturaleza del Arancel del Registro Mercantil y su revisión desde el derecho comunitario

No vamos a adentrarnos en cuestiones de Derecho interno o en el carácter parafiscal de los aranceles registrales que se predica asimismo de otros aranceles como los notariales y que cuentan con una importante tradición histórica en nuestro Derecho, pues entendemos que no es el lugar ni el momento para ello. Existen además excelentes monografías a propósito de los registradores públicos en el ámbito del Derecho Administrativo y del Derecho privado, así como del fenómeno de la parafiscalidad.

Sin embargo, consideramos que puede ser útil precisar que los aranceles que se cobran por la inscripción de actos y derechos en los Registros públicos, cuentan con un régimen jurídico específico y distinto del generalmente aplicable a las tasas y otras prestaciones patrimoniales de carácter público(16). Así se reconoce en la Disposición Adicional 3ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, ley sólo aplicable a los aranceles en tanto sus preceptos no sean contrarios a lo previsto en tal DA. Ello no es óbice para que los aranceles sean concebidos por su propia naturaleza como tasas. Así lo prevé, además el artículo 26.2 de la LGT(17).

La especificación cuantitativa del arancel del Registro Mercantil se contiene en el Decreto de 29 de marzo de 1973, que fija los aranceles de registradores. Al objeto de apreciar en qué medida se cumplen por la normativa española las exigencias de la Sentencia y por tanto, la conformidad de la regulación española a la Directiva 69/335, hay que remitirse al número 5 del Decreto, que fija que, para la inscripción o anotación de la constitución, absorción, fusión o transformación de la sociedad, así como por la emisión de obligaciones u otros títulos, se percibirán los derechos con arreglo a la siguiente escala:

Escala 1: Si la cuantía del derecho objeto de la inscripción o anotación no excede de 500.000 ptas., 1.000 ptas.

Escala 2: Por lo que excede de 500.000 hasta 5.000.000, el 0,10 %.

Escala 3: Por lo que excede de 5.000.000 hasta 15.000.000, el 0,08%.

Escala 4: Por lo que excede de 15.000.000 hasta 40.000.000, el 0,06%.

Escala 5: Por lo que excede de 40.000.000 hasta 100.000.000, el 0,038%.

Escala 6: Por lo que excede de 100.000.000 hasta 200.000.000, el 0,02 %.

Escala 7: Por lo que excede de 200.000.000 hasta 1.000.000.000, el 0,009 %.

Escala 8: Por lo que excede de 1.000.000.000, el 0,005 %.

(16) Vid. sobre la evolución histórica del arancel ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, 2ª ed., págs. 602 y ss., sobre la revisión del concepto de tributo, tras la STC 185/1995, de 14 de diciembre, RAMALLO MASSANET, J.: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *Civitas, REDF* núm. 90/1996.

(17) Sobre los elementos y clases de tributos vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria núm. 2, Aranzadi, 1996.

Estas escalas, permiten comprobar cómo la inscripción de cualquiera de los actos enunciados al inicio del apartado 5 del Decreto, y de manera independiente al Impuesto sobre Actos Jurídicos, conlleva la exigencia de unos *derechos proporcionales* a la cuantía del acto contenido en el documento que se inscribe, que como más adelante se argumentará resulta contrario a la Directiva comunitaria. En cierto modo, la proporcionalidad aplicable a bases crecientes es expresión del principio de capacidad contributiva que inspira en mayor o menor medida el conjunto de los tributos en sus diversas categorías, lo que desde esta perspectiva resulta respetuoso con los principios tributarios generales, pero no así con el principio de equivalencia que rige en las tasas, conforme al cual el importe que se pague a modo de «contraprestación» del beneficio individualizado que reporta el servicio administrativo, no debe exceder del coste del mismo.

3. Confrontación de la regulación interna con la interpretación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

Seguiremos el razonamiento jurídico de la Sentencia para ir contrastándolo con la regulación española de los aranceles del Registro Mercantil. Y según éste(18), en la medida en que las disposiciones del art. 12 de la Directiva representan una excepción a las prohibiciones establecidas en el artículo 10, lo primero que hay que examinar es si los aranceles del Registro Mercantil de acuerdo con la normativa española, están comprendidos en el ámbito de la prohibición. Pues bien, siguiendo los argumentos contenidos en la Sentencia resulta que claramente lo están, ya que «se abonan con motivo de la inscripción de nuevas sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada. Se ha de llegar a conclusión análoga cuando estos derechos se devengan por la inscripción de los aumentos de capital de estas sociedades, ya que también se perciben con motivo de una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de dichas sociedades»(19), pues la inscripción de los aumentos de capital condiciona el ejercicio y práctica de esta actividad.

A continuación, habría que determinar si los aranceles del Registro mercantil tienen «carácter remunerativo» y ello desde la interpretación que la Sentencia que comentamos da a esta expresión pues «forma parte de una disposición de Derecho comunitario»(20) de ahí que sólo el Tribunal de Luxemburgo pueda determinar su sentido y alcance. En el as. *Ponente Carni* sólo se afirmó que «los derechos que tengan carácter remunerativo... 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(21)» y que «los importes de dichos derechos, que pueden ser diferentes según la forma jurídica de la sociedad, deben calcularse sobre la base del coste de la operación, el cual puede determinarse globalmente»(22). Pero

(18) Apartados 20 y 22.

(19) Lo mismo se mantuvo en la Sentencia *Ponente Carni* (vid. fallo 1.)

(20) Apartado 26 con cita de antecedentes jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

(21) La duda planteada por el órgano jurisdiccional oponía el pago como contrapartida de servicios facultativos prestados individualmente por la Administración pública en interés particular a un concepto más amplio de tributos exigidos normalmente por servicios prestados en interés general (apartado 13.1).

(22) Fallo 2).

A diferencia de otros efectos como los predicables de las sentencias del Tribunal Supremo o de las del Tribunal Constitucional, la interpretación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea por la vía del art. 177 TCE, no tiene efectos de «cosa juzgada»(28) sino de «cosa interpretada» por vía prejudicial, pero de manera objetiva y abstracta(29), por lo que tiene efectos *erga omnes*, erigiéndose en auténtica interpretación con fuerza obligatoria(30) —en este caso de la Directiva— desde que la norma entró en vigor. Y tales efectos se predicen respecto a todo aquél que pretenda basarse en la Directiva(31) rectamente interpretada con independencia del Estado que pudiera haber sido parte en el proceso ante el Tribunal de Luxemburgo, pues «tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina que resulta de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas... tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno(32)», lo cual no es ni más ni menos que expresión del principio de primacía del Derecho comunitario sobre los ordenamientos internos.

Sobre los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea resolviendo cuestiones prejudiciales de interpretación(33), hacemos nuestras las conclusiones a las que llega Cienfuegos Mateo, tras un profundo análisis de jurisprudencia comunitaria y nacional.

1. Existe consenso en la doctrina comunitaria y en las jurisdicciones nacionales en afirmar que la sentencia prejudicial es un acto jurisdiccional vinculante (art. 177 TCE y art. 65 Reglamento de procedimiento).

2. Las sentencias prejudiciales interpretativas despliegan efectos procesales y materiales. Desde una perspectiva jurídico-procesal, son firmes por naturaleza y carecen de fuerza ejecutiva, y desde una perspectiva jurídico-material, son obligatorias para el juez nacional y para cualquier sujeto llamado a aplicar o garantizar la aplicación de la norma interpretada (casos *Da Costa* y *C.I.L.F.I.T.*)(34). «La interpretación constituye una regla jurídica de obli-

(28) Entre otros, A. KOHL: «Note sous l'arrête Defrenne», *Rev. cri. jur. b.*, 1977, págs. 231 y 235.

(29) J. BOULOUIS: «À propos de la fonction normative de la jurisprudence. Remarques sur l'oeuvre jurisprudentielle de la Cour de justice de Communautés européennes», *Mélanges Marcel Waline*, 1974, págs. 144 y ss.

(30) En cuanto acto jurisdiccional, se trata de fuerza vinculante que no ejecutiva, pues no se trata de una sentencia de condena capaz de poner en marcha un aparato coactivo para obligar al sujeto incumplidor. Vid. a propósito de tal diferencia BEBR, G.: *Development of Judicial Control of the European Communities*, La Haya, ed. Martinus Nijhoff, 1981, págs. 10, 408-409 y 450.

(31) Sobre el efecto directo de las Directivas vid. el extraordinario resumen de la evolución de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que ALEJANDRO S. PAYA PUJADO, publicó en *La Ley, Revista Jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía* núm. 4317, de 25 de junio de 1997, con el título «Los efectos de las Directivas comunitarias. Una visión crítica de la STS 8 de noviembre de 1996».

(32) FALCÓN Y TELLA, R., en su prólogo a la magnífica recopilación comentada de los profesores CAAMAÑO Y CALDERÓN, de *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 29.

(33) Por todos, vid. el excelente trabajo de CIENFUEGOS MATEO, M.: *Las Sentencias Prejudiciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los Estados Miembros*, J.M. Bosch ed., Barcelona, 1998.

(34) As. *Da Costa*, C-28-30/62, STJCE 27 de marzo de 1963, as. *C.I.L.F.I.T.*, C-283/81, STJCE 6 de octubre de 1982. Vid. PESCATORE, P.: «L'interprétation du Droit communautaire et la doctrine de l'acte clair», *Bulletin des Juristes Européens*, núm. 33-34/1971, págs. 49-72.

gado cumplimiento para cualquier destinatario potencial de la norma interpretada, por lo que su vulneración puede dar lugar a la interposición de recursos internos, y también desencadenar la apertura del procedimiento comunitario de infracción estatal»(35).

3. La autoridad de las sentencias prejudiciales está regida por sus propias reglas, ampliamente independientes de las categorías preestablecidas en los ordenamientos internos y en el Derecho internacional, y hay que considerar sus peculiaridades para conjugar las exigencias de compromiso entre firmeza (para conseguir la aplicación uniforme del Derecho comunitario) y flexibilidad (para posibilitar un cambio jurisprudencial que permita su adaptación a nuevos tiempos).

4. La eficacia temporal de las sentencias prejudiciales interpretativas se asienta sobre su *naturaleza declarativa* que permite consagrar la doctrina de la retroactividad, sólo limitable por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en el ámbito del recurso de anulación y todo lo más en el de la cuestión prejudicial de validez, aunque nada obsta a que el Tribunal de Luxemburgo module los efectos en el tiempo de sus interpretaciones nuevas, indicando con claridad las razones que le impulsan a hacerlo. Los órganos judiciales nacionales han comprendido sin problemas que las sentencias prejudiciales interpretativas son retroactivas por naturaleza. Incluso algunas jurisdicciones nacionales se adelantaron al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea(36). También Caamaño Anido, ha puesto de relieve que las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea suelen desplegar efectos retroactivos, considerando que debe declararse expresa y motivadamente en cada caso la posible irretroactividad(37), sin que los problemas de índole económica o presupuestaria sean suficientes para justificar la limitación de la retroactividad(38).

En la Sentencia que analizamos, no hay declaración expresa sobre esta cuestión, sino remisión al ordenamiento interno, de ahí que el recorte haya de buscarse en las exigencias materiales y procedimentales previstas en el Derecho positivo español para el ejercicio de los derechos, vinculadas a los plazos de prescripción.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea también ha venido afirmando que no basta la inaplicación de la norma interna contraria al Derecho comunitario, sino que existe también incumplimiento por el mero hecho de mantenerla formalmente en vigor aunque no

(35) CIENFUEGOS MATEO, M.: *op. cit.*, pág. 601.

(36) Reconociendo expresamente el alcance temporal de las decisiones prejudiciales interpretativas. Por ejemplo, la Sentencia del Bundesfinanzhof de 30 de marzo de 1971 declaró que la interpretación del Derecho comunitario dada por el Tribunal de Justicia valía también para el pasado porque contemplaba el texto mismo de la disposición a partir de su entrada en vigor. El Tribunal de 1ª Instancia de Bruselas, en S 9 de enero de 1990 condenó al Estado belga a indemnizar los daños y perjuicios sufridos por los particulares por haber adoptado medidas nacionales que no eran suficientemente efectivas para asegurar los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

(37) Como ocurrió en la Sentencia *Defrenne*, de 8 de marzo de 1976. Vid. las consideraciones que sobre los efectos de las declaraciones de invalidez y las devoluciones de ingresos indebidos ya hemos tratado (VILLAR EZCURRA, M.) en el «Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea declarando la invalidez de la Decisión del Consejo octroi de mer», *Crónica Tributaria* núm. 77/1995, págs. 113 y ss.

(38) «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos», *Civitas REDF* núm. 92/1996, págs. 779 y ss.

se aplique. Será por tanto exigible tramitar en España y en un plazo razonable las reformas normativas necesarias para adecuar el ordenamiento interno al comunitario. En otro caso, la responsabilidad del Estado queda comprometida por incumplimiento (arts. 169 y ss. TCE).

Todas estas consideraciones se traducen en la posibilidad para los que han pagado aranceles al Registro Mercantil por las operaciones referidas, de reclamar la aplicación de la Directiva(39) ante los órganos competentes, y en su caso, la devolución de los aranceles pagados «indebidamente»(40), por cuanto la normativa que legitima los actos es directamente contraria al ordenamiento jurídico comunitario(41); lo cual plantea una ulterior cuestión, cual es la de determinar el momento de la exigibilidad de tales derechos y del inicio del cómputo de los plazos de prescripción respecto al derecho a reclamar los ingresos indebidos. Entendemos que en la medida en que el ingreso indebido ha sido efectuado en contradicción con la voluntad de la Directiva el ingreso será siempre indebido desde el momento en que se produzca. Haciendo nuestros los términos en que plantea la cuestión García Novoa, se trata en este caso de un ingreso indebido «sobvenido»(42), aunque nuestros tribunales sean más exigentes y sitúen el inicio del cómputo desde la adaptación plena de la norma interna al mismo(43). Esto no significa que nuestros tribunales no reconozcan el carácter vinculante de las sentencias interpretativas del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea(44), lo que ocurre es que vienen entendiendo que el plazo para recurrir sólo se abre desde la «entrada en vigor de la... (norma) en cuya virtud se produjo la adaptación a la normativa comunitaria»(45).

(39) Aun tratándose de una disposición contenida en una Directiva, se dan los requisitos exigidos para que los particulares puedan invocarla y de esta manera se protejan del incumplimiento estatal en la transposición incorrecta o en la no transposición en plazo. A mayor abundancia sobre esta cuestión vid. VILLAR EZCURRA, M.: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 219 y ss.

(40) Siguiendo a CÉSAR GARCÍA NOVOA, existe pago indebido en un tributo «cuando se satisface una obligación tributaria que no existe *por falta de objeto*» o, como dice Potito, porque «la prestación no está ligada a la existencia de una relación válidamente constituida», en: *La Devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 99 y ss. Asimismo, afirma que «el pago indebido consiste en el cumplimiento de la obligación tributaria, en contradicción con el ordenamiento jurídico» (págs. 104-105)

(41) El derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas vulnerando el Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (STJCE de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio 199/82, Rec. Pág. 3595, apartado 12), y en principio, el Estado miembro está obligado «a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario» (vid. jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea citada en el epígrafe 38 de la Sentencia).

(42) En *op. cit.* pág. 122. Aunque en principio, los supuestos en los que cabe la devolución de ingresos indebidos son precisamente los que se recogen en el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, los Tribunales están formulando una interpretación constitucional del art. 155 LGT y en consecuencia, admiten que existe ingreso indebido si se grava ilegalmente la capacidad de los sujetos pasivos —en virtud de una norma ilegal— sin necesidad de acudir previamente a la revisión de los actos causa de los ingresos (vid. *ad exemplum* STSJ Comunidad Valenciana, de 28 de febrero de 1997. Ref. ara. 940)

(43) Vid. STSJ Madrid de 13 de octubre de 1995, QF núm. 1/96, págs. 34-35.

(44) La posición de los Tribunales Superiores de Justicia es unánime y en particular las Salas de lo Contencioso-Administrativo. Vid. CIENFUEGOS MATEO, M.: *op. cit.* págs. 429 y ss., aunque «ha sido el Tribunal Supremo quien se ha pronunciado en términos más expeditivos sobre el tema», págs. 432 y ss.

(45) FJ 3º de la STSJ Madrid 13 de octubre de 1995, que recoge la doctrina de la STJCE 25 de julio de 1991, dictada en el asunto *Emmot*, que habría que matizar de acuerdo con la Sentencia *Fantask* que comentamos.

Hay que recordar que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha declarado reiteradamente, que a falta de normativa comunitaria en la materia, incumbe al ordenamiento interno de cada Estado miembro regular los procedimientos para la reclamación de cantidades pagadas indebidamente, *siempre que dichos procedimientos no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario*(46). Se trata de una manifestación del principio de autonomía institucional y procedimental, en ausencia de disposiciones comunitarias en la materia, que resulta condicionado por la primacía, el efecto directo, y la necesidad de una aplicación uniforme y eficaz al Derecho comunitario.

Desde el punto de vista procedimental entendemos aplicable, como norma básica en nuestro ordenamiento interno, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, pues como señala Falcón y Tella, «representa un cierto avance en la unificación del régimen jurídico en la medida en que contempla, junto a la devolución de ingresos indebidos en sentido estricto, ciertos supuestos de devolución de sanciones..., y sobre todo, en la medida en que se prevé la aplicación supletoria de dicha norma a las devoluciones previstas en la normativa específica de los distintos tributos y, más ampliamente, a todas las devoluciones de ingresos de Derecho público»(47), entre las que se incluiría el arancel del Registro Mercantil. Conviene atraer además los criterios asentados por la STC 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, para refrendar la procedencia de esta vía procedimental, en particular por la insistencia en diferenciar la expresión tributos del artículo 133.1 CE de la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» (FJ 3º).

La duda entonces es: la Sentencia, ¿tiene efectos inmediatos? Como hemos advertido antes, la interpretación correcta de la Directiva se retrotrae a su entrada en vigor, en el caso español, según el Acta de Adhesión a las Comunidades Europeas, que ninguna previsión ni cláusula transitoria contempla respecto a la Directiva 69/335, más allá de la necesidad de incorporar al texto de la Directiva las menciones a sociedades españolas, a los efectos de qué haya de entenderse por sociedad de capital (art. 3.1 de la Directiva). Y entonces, ¿supone un reconocimiento directo del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos en el sentido exigido por el artículo 155.2 de la Ley General Tributaria? O por el contrario, ¿se requiere un reconocimiento expreso que los particulares deben instar promoviendo, por ejemplo, la nulidad de pleno Derecho de las disposiciones que amparan el arancel del Registro Mercantil para los casos considerados o acción ante la Dirección General de los Registros? Entendemos que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea reconoce directamente el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos, por lo que no debiera ser exigible promover acción alguna para el reconocimiento.

Es en la sexta de las cuestiones prejudiciales donde se plantea si el Derecho comunitario se opone a que las acciones para la devolución de los derechos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva puedan desestimarse, cuando la imposición de estos derechos se

(46) Vid. en especial la Sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. pág. I-4599, apartado 12.

(47) Y ello de acuerdo con lo dispuesto en la Disp. Adic. 5ª, apartado 2 del RD 1163/1990. Vid. su prólogo a la monografía *Las devoluciones tributarias*, de FRANCISCO SERRANO ANTÓN, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 9, en la que se hace una aportación muy interesante en particular en el ensayo hacia una teoría general de la devolución, págs. 42 a 44.

debe a un *error excusable* de las autoridades de un Estado miembro por haber sido percibidos durante un largo período de tiempo *sin que éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad*, a lo que el Tribunal contesta afirmativamente; el Derecho comunitario se opone. Ello es acorde con la línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y permite pues, acceder a la devolución de ingresos indebidos y reclamar las liquidaciones de los aranceles por el Registro Mercantil de forma directamente contraria con la Directiva(48).

La séptima de las cuestiones, por su parte, se refiere a los plazos de prescripción para ejercitar la acción para la devolución de derechos, previstos en las legislaciones nacionales, que pueden oponerse frente a las reclamaciones que pretendan efectos retroactivos plenos para la Sentencia. Tras hacer mención a la Sentencia *Emmot*(49) de 1991, que las Sociedades demandantes y la Comisión alegaban, para considerar que «un Estado miembro no puede invocar un plazo nacional de prescripción en tanto el Derecho nacional no haya sido adaptado correctamente a la Directiva infringida cuando se recaudaron indebidamente los impuestos... pues hasta esa fecha los particulares no están en condiciones de conocer todos los derechos que le confiere la Directiva(50)», el Tribunal trae a colación la Sentencia *Johnson*(51) de 1994, para limitar la solución alcanzada en la Sentencia *Emmot* a las circunstancias propias de dicho asunto, en las que la *caducidad* producía el efecto de privar absolutamente a la demandante en el asunto principal, de la posibilidad de alegar su derecho a la igualdad de trato en virtud de una Directiva comunitaria, y contesta la pregunta formulada en el sentido de permitir a los Estados miembros invocar un plazo nacional de prescripción que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de esos derechos, en los términos ya recogidos en el extracto del fallo que antes se ha realizado.

En nuestro sistema interno, el plazo para obtener la devolución de ingresos indebidos es actualmente de 5 años, igual al que la sentencia considera «plazo razonable» en el caso danés. El nuevo plazo de 4 años previsto en el artículo 24 d) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se aplicará a partir del 1 de enero de 1999, según DF 7ª. Si otro plazo viniera a exigirse en la práctica para hacer valer los derechos reconocidos por la Directiva 69/335, habrá que verificar no sólo que éste sea razonable, sino que no sea tan corto como para impedir alegar los derechos de la Directiva. En este sentido entendemos que el plazo general para la impugnación de actos de liquidación, de 15 días para acudir a la reposición o a la vía económico-administrativa no sería «plazo razonable».

5. Conclusiones

El análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea dictada en el Asunto *Fantask*, que antecede permite formular las siguientes conclusiones:

1. La Sentencia de 2 de diciembre de 1997 tiene trascendencia en lo práctico y en lo teórico.

.....
(48) Vid. una síntesis de los argumentos que refrendan nuestra conclusión en CASADO OLLERO, G. y otros: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990 (2ª ed.), págs. 1016-1017.

(49) Sentencia de 25 de julio de 1991 (As. C-208/90, Rec. pág. I-4269).

(50) Apartado 44 de la Sentencia.

(51) S 6 de diciembre de 1994 (As. C-410/92, Rec. pág. I-5475).

2. En lo teórico, nos lleva a la necesidad de revisar las categorías tributarias y las prestaciones patrimoniales de carácter público, o los principios tributarios como el de capacidad económica y equivalencia en el caso de las tasas. En lo práctico, cuestiona la legalidad de los aranceles del Registro Mercantil y posibilita a los particulares la invocación directa de la Directiva 63/335 ante los Tribunales y la reclamación de lo pagado indebidamente dentro del plazo general de prescripción de 5 años.

3. Los aranceles del Registro Mercantil están regulados como «exacciones parafiscales» que participan de la naturaleza de las tasas y habrá que estar a las exigencias de la Sentencia *Fantask*, para revisar su conformidad con la Directiva 69/335 sobre impuestos que gravan la concentración de capitales, pues de ella se deduce que son impuestos contrarios a la Directiva.

4. España, tras la Sentencia de 2-12-1997, está en situación de incumplimiento de la Directiva 69/335, y debería modificar en un plazo razonable la normativa que regula los aranceles del Registro Mercantil en conformidad con la interpretación del Tribunal. La Sentencia sólo interpreta la Directiva para dar respuesta a cuestiones prejudiciales (art. 177 TCE) sobre estos aranceles, pero cabría pensar en la posibilidad de que los preceptos interpretados cuestionaran asimismo los aranceles de los notarios (como ocurre en el caso portugués que se ha presentado recientemente —Boletín actividades marzo 1998— ante el Tribunal comunitario por la vía del planteamiento de cuestión prejudicial) o el recurso que perciben las Cámaras de comercio, pues tampoco existe en estos supuestos una equivalencia entre lo que ha de pagarse y el coste de los servicios percibidos.

5. El hecho de que se trate de una Sentencia prejudicial interpretativa y no declarativa de incumplimiento del Estado español, no exime a España de la obligación de seguir este criterio interpretativo de la Directiva comunitaria, tanto adaptando su ordenamiento jurídico a la decisión del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, como permitiendo el acceso de los particulares a los Tribunales internos reclamando la interpretación correcta de la Directiva o la reclamación de los ingresos indebidos «sobrevenidos».

6. Para hacer efectivo el principio de seguridad jurídica, habría que estrenar el deber contemplado en el art. 4 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que exige mencionar expresamente el carácter tributario de las normas y regular los aranceles del Registro mercantil, mencionando su naturaleza tributaria.

7. El Derecho comunitario y la interpretación que de él emana del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, permite afirmar que la soberanía fiscal de los Estados miembros no sólo se recorta por compartirse con la Comunidad Europea en el ámbito del IVA, los impuestos especiales y para determinados supuestos de tributación directa, sino en cuanto desde el sistema jurídico comunitario se viene imponiendo una determinada interpretación que hace quebrar nuestras consolidadas categorías tributarias. Así, la soberanía fiscal que sigue residiendo tras la reforma del Tratado de Amsterdam en los Estados miembros, está siendo objeto de nuevos —aunque legítimos— recortes por la vía de las decisiones del Tribunal de Luxemburgo.

la Directiva, en el cual le instaba a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses contados a partir de su notificación.

Mediante escrito de 30 de enero de 1997, el Gobierno italiano informó a la Comisión de que la Directiva había sido incluida en la Ley por la que se adapta el ordenamiento jurídico nacional al Derecho comunitario 1995/1996, ya aprobada por el Consejo de Ministros en su reunión del 8 de noviembre de 1996, y que había sido sometida a examen del Parlamento, entre las demás Directivas que debían ejecutarse mediante Decreto Legislativo.

Además, el 30 de julio de 1997, el Gobierno italiano cursó a la Comisión la copia de un proyecto de Ley, acompañado de su correspondiente exposición de motivos, encaminado a adaptar el Derecho interno a la Directiva de que se trata, si bien señalando que el procedimiento legislativo culminaría antes de las vacaciones de verano.

Al no haber recibido ninguna otra información del Gobierno italiano que le permitiera afirmar que la República Italiana había cumplido entre tanto las obligaciones impuestas por la Directiva, la Comisión interpuso el presente recurso.

El Gobierno italiano no niega el incumplimiento que se le imputa y afirma que están en proceso de adopción las medidas necesarias para adaptar el Derecho interno a la Directiva.

Dado que la adaptación del Derecho interno a la Directiva no se llevó a cabo dentro del plazo señalado en ésta, debe considerarse fundado el recurso interpuesto por la Comisión.

Procede, pues, declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 16 de la Directiva 94/57 al no haber adoptado dentro del plazo señalado las disposiciones legales, reglamentarias y

administrativas necesarias para atenerse a dicha Directiva.

Costas

A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República Italiana, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) decide:

1) Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del art. 16 de la Directiva 94/57/CE del Consejo, de 22 de noviembre de 1994, sobre reglas y estándares comunes para las organizaciones de inspección y peritaje de buques y para las actividades correspondientes de las administraciones marítimas, al no haber adoptado, dentro del plazo señalado, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para atenerse a dicha Directiva.

2) Condenar en costas a la República Italiana.

.....
Cfr.: Directiva 94/57/CE, Consejo, 22 noviembre. Sobre reglas y estándares comunes para las organizaciones de inspección y peritaje de buques y para las actividades correspondientes de las administraciones marítimas: art. 16.

COMENTARIO

En el caso que nos ocupa, el Tribunal de Justicia otorga la razón a la Comisión de las Comunidades Europeas puesto que el Gobierno italiano no consigue probar en sus alegaciones haber adoptado las medidas necesarias para adaptar el Derecho interno a la Directiva en cuestión, tal como ésta establece en su art. 16.