

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 26 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-134/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

IGI — Investimentos Imobiliários SA

y

Fazenda Pública,

en el que interviene:

Ministério Público,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4, 10 y 12, apartado 1, de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO

* Lengua de procedimiento: portugués.

L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (Ponente) y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de IGI — Investimentos Imobiliários SA, por el Sr. C. Osório de Castro, Abogado de Oporto;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Director do Serviço Jurídico de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, Â. Seíça Neves, miembro del mismo Servicio, y R. Barreira, Consejero del Centro de Estudos Jurídicos de la Presidência do Conselho de Ministros, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Ortiz Vaamonde, Abogado del Estado, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por las Sras. A.M. Alves Vieira y H. Michard, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 17 de marzo de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de abril siguiente, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), siete cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, 10 y 12, apartado 1, de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171; en lo sucesivo, «Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre IGI — Inwestimentos Imobiliários SA (en lo sucesivo, «IGI») y la Fazenda Pública en relación con el pago de los derechos exigidos por la inscripción de un aumento del capital social de dicha empresa en el Registro Nacional de Pessoas Colectivas (Registro nacional de personas jurídicas).

Normativa comunitaria

3 Según consta en su primer considerando, la Directiva tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, considerada como una condición fundamental para crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior.

4 En virtud del sexto considerando de la Directiva, y en lo que respecta a la imposición de las concentraciones de capitales, la consecución de tal finalidad supone suprimir los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros y aplicar, en su lugar, un impuesto recaudado una sola vez en el mercado común y del mismo nivel en todos los Estados miembros.

5 A tenor del artículo 4 de la Directiva:

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

[...]

3. A los efectos de la letra a) del apartado 1 no se considerará constitución la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y, en particular:

- a) la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente;
- b) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral, que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros;
- c) el cambio del objeto social de una sociedad de capital;
- d) la prórroga del plazo de duración de una sociedad de capital.»

6 El artículo 7 de la Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones, distintas de las contempladas en el artículo 9, que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

La exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

[...]

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2 [léase: apartado 1], o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.

[...]»

- 7 Asimismo, la Directiva prevé, en su último considerando, la supresión de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital. Estos impuestos, cuya percepción se prohíbe, se enumeran, en particular, en el artículo 10 de la Directiva, a tenor del cual:

«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) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;

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.»

8 El artículo 12 de la Directiva precisa:

«1. No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 19 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

[...]

e) derechos que tengan un carácter remunerativo;

[...]»

Normativa nacional

- 9 El artículo 24 del Decreto-ley nº 144/83, de 31 de marzo de 1983 (*Diário da República* I, serie A, nº 75, de 31 de marzo de 1983), prevé:

«Las personas jurídicas deberán inscribir en el Registro nacional de personas jurídicas los siguientes actos y circunstancias:

- a) Constitución;

[...]

- d) Modificación del objeto o del capital social;

[...]»

- 10 El artículo 73 del Decreto-ley nº 144/83 dispone que, por la inscripción en el Registro nacional de personas jurídicas y por la expedición de certificaciones de admisibilidad de razones sociales y de denominaciones, se devengarán las tasas establecidas mediante Decreto del Ministerio de Justicia. Los ingresos procedentes de tales tasas revierten al Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Caja de Registradores, Notarios y Funcionarios de la Administración de Justicia; en lo sucesivo, «Caja»), que corre con los gastos de instalación y de funcionamiento del Registro nacional de personas jurídicas.

- 11 El artículo 3, apartado 1, del Arancel del Registro nacional de personas jurídicas, aprobado mediante Decreto n° 366/89, de 22 de mayo de 1989 (*Diário da República* I, serie A, n° 177, de 22 de mayo de 1989), dispone que se percibirá un importe de 1.500 PTE por cada inscripción efectuada conforme a los artículos 36 y siguientes del Decreto-ley n° 42/89 (*Diário da República* I, serie A, n° 29, de 3 de febrero de 1989). En virtud del artículo 3, apartado 4, de dicho Decreto, este importe se incrementará, por cada inscripción de aumento del capital de una persona jurídica, en un 0,5 % del aumento de que se trate. Conforme al artículo 3, apartado 5, del mismo Decreto, el importe previsto en el apartado 4 se incrementará a su vez con motivo de la inscripción de los aumentos de capital de determinadas empresas.
- 12 El artículo 57, apartado 1, de la Ley n° 10-B/96, de 23 de marzo de 1996 (*Diário da República* I, serie A, n° 71, de 23 de marzo de 1996), prevé en ciertos casos una reducción de la mitad de los derechos legales devengados por las operaciones de aumento del capital social efectuadas durante el año 1996.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 13 El 27 de junio de 1996, IGI procedió a inscribir un aumento de su capital social en el Registro nacional de personas jurídicas. El 8 de julio de 1996, los servicios del Registro Mercantil de Oporto fijaron el importe de los derechos de inscripción en 12.501.500 PTE, suma abonada por IGI.
- 14 Sin embargo, IGI impugnó la liquidación de estos derechos ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, que desestimó su recurso. Recurrió entonces en apelación ante el Supremo Tribunal Administrativo, alegando que la percepción de tales derechos era incompatible tanto con la Constitución de la República Portuguesa como con la Directiva. Ante el órgano jurisdiccional de

remisión, IGI solicitó que se anulase la sentencia objeto de apelación y que se le devolvieran las sumas abonadas, junto con los intereses legales.

- 15 Por albergar dudas acerca de la conformidad con la Directiva del artículo 3 del Arancel del Registro nacional de personas jurídicas, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Pueden los particulares invocar los artículos 10 y 12 de la Directiva 69/335/CEE en sus relaciones con el Estado, aun cuando éste no haya procedido a la adaptación del ordenamiento jurídico interno a la mencionada Directiva?

2) ¿Debe considerarse que la prohibición establecida en el artículo 10 de la Directiva 69/335 abarca las operaciones a las que se refiere el artículo 4, apartado 3, de dicho acto comunitario, de tal forma que quede prohibida la percepción, con motivo de tales operaciones, no sólo del impuesto sobre las aportaciones de capital, sino de cualquier otro tributo, sea cual sea su forma, especialmente en concepto de tasa y no de impuesto?

3) ¿Debe interpretarse que los artículos 10 y 12, apartado 1, letra e), de la misma Directiva impiden que los derechos devengados por la inscripción de aumentos del capital (legalmente obligatoria) en el Registro nacional de personas jurídicas sean variables en función del importe de dichos aumentos?

4) ¿Puede considerarse que estas exacciones variables son función del coste del servicio prestado?

- 5) ¿Incluye este coste la retribución de los funcionarios, agentes o responsables públicos, los gastos ocasionados por operaciones menores efectuadas gratuitamente y la parte de los gastos generales (rentas de las instalaciones, de material informático y de comunicaciones, electricidad, agua y similares) imputables a las operaciones de registro?

- 6) ¿Puede considerarse, conforme a los citados preceptos de la Directiva, que dichas exacciones variables derivadas del aumento de capital expresan derechos normalizados y que, como tales, están autorizadas?

- 7) ¿Se permite, conforme a los mismos preceptos de la Directiva, que los derechos excedan del coste del servicio? Y, de ser así, ¿en qué medida? Si el exceso fuese manifiesto o desproporcionado, ¿podrá reducirse la cuantía de los derechos conforme a la equidad?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 16 En primer lugar, procede señalar que las cuestiones que plantea el órgano jurisdiccional de remisión en el presente asunto son en gran medida idénticas a las planteadas por el mismo órgano jurisdiccional en los asuntos en que recayeron las sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo (C-56/98, Rec. p. I-6427; en lo sucesivo, «sentencia Modelo I») y de 21 de septiembre de 2000, Modelo (C-19/99, Rec. p. I-7213), respecto de la percepción de los derechos exigidos por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar el aumento del capital social de una sociedad de capital.

- 17 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide, en primer lugar, si los derechos percibidos por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas de un aumento del capital social de una sociedad de capital pueden considerarse un impuesto en el sentido de la Directiva.

De ser así, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si afecta a estos derechos de inscripción la prohibición prevista en el artículo 10 de la Directiva o si se trata de derechos que tienen un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la misma Directiva. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional solicita, en particular, al Tribunal de Justicia que le proporcione elementos para la definición de los derechos de carácter remunerativo. Finalmente, dicho órgano jurisdiccional pregunta si el artículo 10 de la Directiva, en relación con su artículo 12, apartado 1, letra e), confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Sobre la calificación de impuesto en el sentido de la Directiva

- 18 De conformidad con la legislación nacional, las personas jurídicas están obligadas a inscribir en el Registro nacional de personas jurídicas las modificaciones de su capital social y a abonar derechos con motivo de dicha inscripción. Los ingresos procedentes de tales derechos revierten a la Caja, que asume los gastos de funcionamiento del Registro nacional de personas jurídicas, el pago de la parte fija del salario de los Notarios y de otros funcionarios, así como, previa autorización del Ministerio de Justicia, otros gastos en el ámbito jurisdiccional (véase la sentencia Modelo I, apartado 20).
- 19 Por consiguiente, los derechos controvertidos en el asunto principal, devengados con arreglo a una norma jurídica aprobada por el Estado, se abonan a éste por un particular para financiar funciones de dicho Estado (véase la sentencia Modelo I, apartado 21).
- 20 Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva, en especial, la supresión de los impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, procede calificar como impuesto, en el sentido

de la Directiva, los derechos de inscripción recaudados por el Estado por una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva y abonados a dicho Estado para sufragar gastos públicos (véase la sentencia Modelo I, apartado 22).

- 21 De todo lo que antecede resulta que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el litigio principal, constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva.

Sobre la prohibición prevista en el artículo 10 de la Directiva

- 22 En virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva, aparte del impuesto sobre las aportaciones, se prohíben los impuestos por la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades pueden estar sometidas por razón de su forma jurídica. Esta prohibición se justifica por el hecho de que aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (sentencias de 11 de junio de 1996, Denkvit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23, y Modelo I, apartado 24).
- 23 Esta prohibición no sólo tiene por objeto los derechos que se abonan con motivo de la inscripción de nuevas sociedades, sino también los derechos que 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 su forma jurídica. Aunque no constituye formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de las sociedades de capital, la inscripción de los aumentos de capital condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (véanse las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 22, y Modelo I, apartado 25).

24 Puesto que el aumento del capital social de una sociedad de capital, según el Derecho portugués, debe ser obligatoriamente objeto de inscripción en el Registro nacional de personas jurídicas, procede señalar que esta inscripción constituye una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de la sociedad y que condiciona el ejercicio y el desarrollo de la actividad de ésta.

25 En consecuencia, procede responder que los derechos devengados por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva, están, en principio, prohibidos por el artículo 10, letra c), de la Directiva.

Sobre la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva

26 Procede destacar que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tengan un carácter remunerativo implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva (véanse 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, apartados 41 y 42, y Modelo I, apartado 29).

27 Puede ser difícil determinar el coste de ciertas operaciones, como, por ejemplo, la inscripción de una sociedad. En un caso así, la evaluación de dicho coste ha de ser

forzosamente global y debe establecerse de manera razonable tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes, el tiempo empleado por éstos y los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación (sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, antes citada, apartado 43).

- 28 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 30 de la sentencia *Fantask* y otros, antes citada, que, para calcular la cuantía de los derechos con carácter remunerativo, los Estados miembros no sólo pueden tener en cuenta los costes, materiales y salariales, directamente relacionados con la realización de las operaciones de inscripción de las que constituyen la contrapartida, sino también, en las condiciones indicadas por el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones en el mismo asunto, la parte de los gastos generales del órgano administrativo competente que sean imputables a dichas operaciones.
- 29 Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 28 de la sentencia *Fantask* y otros, antes citada, que puede admitirse que un Estado miembro sólo perciba derechos por las operaciones de inscripción más importantes y que repercuta en ellos los costes de las operaciones menores que se realicen gratuitamente.
- 30 La cuantía de un derecho con carácter remunerativo no tiene por qué variar en todos los supuestos en función de los gastos en que realmente haya incurrido la Administración en cada operación de inscripción y un Estado miembro puede fijar anticipadamente, sobre la base de una previsión de los costes medios de inscripción, derechos normalizados para la realización de las formalidades de inscripción de las sociedades de capital. Por lo demás, nada impide que se establezca la cuantía de estos derechos para un período indeterminado siempre que el Estado miembro garantice regularmente, por ejemplo, cada año, que siguen sin ser superiores a los costes de inscripción (sentencia *Fantask* y otros, antes citada, apartado 32).
- 31 No obstante, procede señalar que un derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito no puede, por su propia

naturaleza, constituir un derecho con carácter remunerativo en el sentido de la Directiva. En efecto, aunque en algunos casos puede existir una conexión entre la complejidad de una operación de inscripción y el volumen del capital suscrito, la cuantía de tal derecho no estará, por lo general, relacionada con los gastos en que incurre concretamente el órgano administrativo al realizar las formalidades de inscripción (sentencia *Fantask* y otros, antes citada, apartado 31).

- 32 En el litigio principal, el importe de los derechos de inscripción aumenta directamente en proporción al capital nominal suscrito. Además, aun cuando estos derechos se reduzcan a la mitad en ciertos casos, pueden alcanzar un importe considerable, puesto que se recaudan al tipo no desdeñable del 0,5 %, sin que se prevea límite alguno. En estas circunstancias, no puede considerarse que tales derechos tengan un carácter remunerativo conforme al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva.
- 33 Asimismo, una vez que el órgano jurisdiccional nacional haya declarado que la prohibición prevista en el artículo 10 de la Directiva debe aplicarse a los derechos recaudados, le corresponde, en principio, ordenar la devolución de las cantidades percibidas en contra de dicha disposición.
- 34 Según jurisprudencia reiterada, 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. En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario. A falta de normativa comunitaria en la materia, incumbe al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular los procedimientos para la reclamación de cantidades pagadas indebidamente, siempre que dichos procedimientos no sean menos favorables que los relativos a las reclamaciones similares de naturaleza interna, ni hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (sentencia *Fantask* y otros, antes citada, apartados 38 y 47).

- 35 En estas circunstancias, procede responder que no tienen carácter remunerativo, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva, los derechos que se perciban por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe aumente directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.

Sobre el efecto directo del artículo 10 de la Directiva

- 36 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, cuando las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean lo suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava y otros, C-236/92, Rec. p. I-483, apartado 8; de 5 de marzo de 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, apartado 28, y Modelo I, apartado 33).
- 37 A este respecto, basta con destacar que la prohibición establecida en el artículo 10 de la Directiva está formulada en términos suficientemente precisos e incondicionales como para poder ser invocada por los justiciables ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra una disposición de Derecho nacional contraria a dicha Directiva (sentencias Solred, antes citada, apartado 29, y Modelo I, apartado 34).
- 38 En consecuencia, procede declarar que el artículo 10 de la Directiva confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Costas

- 39 Los gastos efectuados por los Gobiernos portugués y español, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 17 de marzo de 1999, declara:

- 1) La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el litigio principal, constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva.
- 2) Los derechos devengados por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital,

cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, están, en principio, prohibidos por el artículo 10, letra c), de la misma Directiva.

- 3) No tienen carácter remunerativo, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, los derechos que se perciban por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe aumente directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.
- 4) El artículo 10 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Edward

Sevón

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de septiembre de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

D.A.O. Edward