CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 15 de febrero de 2007 [1]

I. Introducción

1. En el presente recurso por incumplimiento, la Comisión imputa a la República Helénica no haber adaptado debidamente su ordenamiento jurídico a la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales [2] (en lo sucesivo, «impuesto sobre las aportaciones»).

2. Por una parte, en opinión de la Comisión, las disposiciones griegas por las que se grava el traslado del domicilio social de sociedades de capital a Grecia vulneran los objetivos de la Directiva.

3. Por otra parte, la Comisión considera que son incompatibles con la Directiva 69/335 aquellas disposiciones griegas que eximen a las cooperativas agrícolas y sus uniones y consorcios, así como a las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo del impuesto sobre las aportaciones.

II. Marco jurídico

A. *Directiva 69/335*

4. El objetivo original de la Directiva se desprende del segundo considerando:

«Considerando que los impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados miembros que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto al que están sometidos las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circu-

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva del Consejo, de 17 de julio de 1969 (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 69/335»).

lación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminados por la vía de la armonización».

5. Los considerandos segundo y tercero de la Directiva 85/303 [3] exponen el objetivo ampliado de la Directiva y su contexto:

«Considerando que los [efectos] económicos del derecho de aportación son desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas; que estos efectos son particularmente negativos en la coyuntura actual, que exige imperativamente que se dé prioridad al relanzamiento de las inversiones;

Considerando que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el derecho de aportación; [...]».

6. El quinto considerando de la Directiva 85/303 recoge la situación de Grecia tras su adhesión a la Unión Europea:

«Considerando que el 1 de julio de 1984 no existía el derecho de aportación en Grecia; que, por este motivo, conviene prever la posibilidad de introducir tal derecho en este país, así como la de eximir del mismo a ciertas operaciones».

Por consiguiente, la Directiva prevé algunas normas especiales para Grecia.

7. En el artículo 1 de la Directiva 69/335 se regulan las modalidades de recaudación del impuesto sobre las aportaciones básicamente como sigue:

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

8. El artículo 3, apartado 1, define las sociedades sujetas al impuesto:

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

a) [...]

3 — Citada en la nota 2.

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

c) toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral por el importe de su participación.»

9. El artículo 3, apartado 2, amplía el ámbito de aplicación de la Directiva mediante una ficción jurídica a determinadas sociedades que no son sociedades de capital, aunque permite a los Estados miembros dar a estas sociedades un trato fiscal distinto:

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

10. El artículo 4 regula las operaciones que los Estados miembros pueden gravar con el impuesto sobre las aportaciones:

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

a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

g) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva 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 este último Estado miembro, aunque no lo esté en el otro Estado miembro;

h) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral que tenga la sede de su dirección efectiva en un tercer país y que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, no estándolo en el otro Estado miembro.

2. [...]

No obstante lo anterior, la República Helénica determinará qué operaciones someterá al derecho de aportación de entre las enumeradas más arriba.

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:

[...]

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;

[...]»

11. El artículo 7, apartados 1 y 2, establece:

«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 República Helénica determinará las operaciones que eximirá del derecho de aportación.

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

12. Además, el artículo 8 permite eximir a las siguientes sociedades de capital del impuesto sobre las aportaciones:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7, los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación las operaciones contempladas en los apartados 1 y 2 del artículo 4 relativas a:

— las sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública, como las empresas de transporte público, las empresas portuarias o las de suministro

de agua, gas o electricidad, en el caso de que el Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos la mitad del capital social;

— las sociedades de capital que, conforme a sus estatutos y en la práctica, persigan única y directamente fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos.»

13. Las condiciones en las que los Estados miembros pueden apartarse, por lo demás, de las modalidades de percepción del impuesto sobre las aportaciones se determinan en el artículo 9 como sigue:

«Ciertas categorías de operaciones o de sociedades de capital podrán ser objeto de exenciones, de reducciones o de incrementos de los tipos por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitir a un Estado miembro hacer frente a situaciones especiales. El Estado miembro que se proponga tomar medidas de esta naturaleza someterá la cuestión a la Comisión con la suficiente antelación y a efectos de la aplicación del artículo 102 del Tratado.»

B. *Normativa nacional*

14. En Grecia, la Ley nº 1676/86 adapta el ordenamiento jurídico nacional a la Directiva 69/335. El artículo 17 de la Ley griega somete a las sociedades mercantiles, los consorcios de profesionales, las cooperativas de todos los grados, así como cualquier otra sociedad, persona jurídica o asociación que persiga un fin lucrativo al impuesto sobre las aportaciones.

15. El artículo 18 enumera las operaciones sujetas al impuesto, como la constitución de una sociedad de capital, la transformación de una sociedad en una sociedad de capital o el aumento del capital social. En su apartado 2, letras c) y d), la disposición equipara a éstas el traslado de un Estado miembro a Grecia de la sede de dirección efectiva de una persona jurídica en el sentido del artículo 17, cuando estas personas jurídicas estén exentas del impuesto en su Estado miembro de origen. Lo mismo sucede con el traslado de un Estado miembro a Grecia del domicilio social de una persona jurídica cuya dirección efectiva se encuentre en un Estado tercero.

16. Sin embargo, el artículo 18, apartado 4, puntualiza que el traslado de la dirección efectiva o del domicilio social de una persona jurídica en el sentido del artículo 17 no constituye una concentración de capitales, ni es, por lo tanto, una operación sujeta a gravamen, si la persona jurídica está sujeta a impuestos en el Estado miembro de origen.

17. El artículo 22, apartado 1, de la Ley griega exime en su letra a) a las cooperativas agrícolas de todos los grados, incluidos todas

sus uniones y consorcios, así como, en su letra b), a las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo del impuesto sobre las aportaciones.

18. Las cooperativas agrícolas son objeto de la Ley nº 2810/2000, por la que se regula la constitución, estructura y organización de las cooperativas agrícolas.

III. Procedimiento y pretensiones de las partes

19. Una vez concluido correctamente el procedimiento administrativo previo, la Comisión interpuso el 19 de abril de 2005 el presente recurso mediante el que solicita que:

— Se declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335/CEE, al mantener en vigor las disposiciones legales relativas a la aplicación del impuesto sobre el traslado del domicilio social y el traslado de la sede de la dirección efectiva, así como las relativas a la exención del mismo impuesto de todas las cooperativas agrícolas de cualquier grado, y de las uniones o consorcios de cualquier naturaleza de dichas cooperativas, de las copropiedades de buques, de los consorcios navieros y de las compañías navieras de cualquier tipo.

— Se condene en costas a la República Helénica.

20. La República Helénica solicita que:

— Se desestime el recurso.

21. El Reino de España, autorizado a intervenir por auto de 19 de septiembre de 2005, solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso y condene en costas a la institución demandante.

— Subsidiariamente, para el caso de que declarase el incumplimiento, la sentencia no tuviese efectos retroactivos.

IV. Apreciación

A. *Admisibilidad*

22. Grecia no ha alegado expresamente la inadmisibilidad del recurso. No obstante, podría suscitar dudas sobre su admisibilidad la objeción del Gobierno griego según la cual la Ley nº 1676/86, por la que se adapta el ordenamiento jurídico nacional a la Directiva, incluidas las disposiciones que se discuten en el presente asunto, ya se había comunicado a la Comisión en forma de proyecto de ley en septiembre de 1986. Es decir, que entre la notificación del proyecto de ley y el escrito de requerimiento de la Comisión de 1 de abril de 2004 han transcurrido casi 18 años. Hasta el inicio del procedimiento administrativo previo a este recurso, la Comisión no había informado al Gobierno griego en ningún momento de que podía estar incumpliendo sus obligaciones derivadas de la Directiva.

23. Sin embargo, el artículo 226 CE no prevé ningún plazo para interponer el recurso. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la admisibilidad de un recurso por incumplimiento no dependerá de que la Comisión cumpla un determinado plazo para iniciar el procedimiento administrativo previo o para interponer el recurso, sino que ésta dispone de una facultad discrecional que no está sometida a examen por el Tribunal de Justicia. [4]

24. Sólo puede ser de otro modo cuando la duración excesiva del procedimiento administrativo previo dificulte al Estado miembro afectado rebatir los argumentos de la Comisión de modo que se lesione el derecho de defensa del Estado miembro. [5] No es necesario abordar la cuestión de si cabe afirmar lo mismo en el caso de que el procedimiento administrativo previo en sí no haya tenido una larga duración, sino que el procedimiento por incumplimiento se haya iniciado mucho tiempo después de la adopción de la medida controvertida, porque, en cualquier caso, el Estado miembro tiene que demostrar los efectos negativos sobre el derecho de defensa. [6] Sin embargo, en el presente procedimiento, el Gobierno griego no ha alegado que el inicio tardío del procedimiento por incumplimiento haya incidido sobre la forma de organizar su defensa.

4 — Véanse, entre otras, las sentencias de 10 de mayo de 1995, Comisión/Alemania (C-422/92, Rec. p. I-1097), apartado 18, caso en el que se interpuso el recurso más de seis años después de la entrada en vigor de la normativa impugnada; de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos (C-96/89, Rec. p. I-2461), apartado 15, y de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania (C-317/92, Rec. p. I-2039), apartado 4.

5 — Véase la sentencia Comisión/Países Bajos (citada en la nota 4), apartado 16.

6 — Véanse la sentencias Comisión/Países Bajos (citada en la nota 4), apartados 14 a 16; de 21 de enero de 1999, Comisión/Bélgica (C-207/97, Rec. p. I-275), apartados 24 y 25, y de 8 de diciembre de 2005, Comisión/Luxemburgo (C-33/04, Rec. p. I-10629), apartado 76.

25. Además, el Gobierno griego alegó, sin impugnar la admisibilidad del recurso a este respecto, que la falta de respuesta de la Comisión a la notificación de las disposiciones que se discuten en el presente procedimiento le impidió iniciar el procedimiento previsto en el artículo 9 de la Directiva 69/335.

26. A tenor del artículo 9 de la Directiva, pueden establecerse exenciones del impuesto sobre las aportaciones cuando concurren determinados requisitos. Para ello, el Estado miembro tiene que plantear la cuestión a la Comisión con la suficiente antelación. Sin embargo, el hecho de que la inactividad de la Comisión cause al Estado miembro la impresión de que no es necesario proceder conforme al artículo 9, no puede conducir a la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento, pues el procedimiento por incumplimiento no tiene por objeto que se observen derechos de la Comisión que ésta pudiera perder al impedir que un Estado miembro invoque una excepción. Antes bien, el procedimiento por incumplimiento tiene por objeto la comprobación objetiva de una infracción del Derecho comunitario. [7] Además, tanto durante un procedimiento por incumplimiento como después, el Estado miembro tiene la posibilidad de obtener una excepción por la vía del procedimiento previsto en el artículo 9 de la Directiva con la participación de la Comisión.

27. Por consiguiente, el recurso es admisible.

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 4 de mayo de 2006, Comisión/Reino Unido (C-508/03, Rec. p. I-3969), apartado 67.

B. *Fundamentos*

28. En opinión de la Comisión, las disposiciones normativas griegas infringen la Directiva 69/335 en tres extremos. Por una parte, se trata del criterio de base para gravar el traslado del domicilio social (número 1 *infra)* y, por otra parte, se trata de la exención del impuesto sobre las aportaciones en favor de determinadas sociedades, a saber, las cooperativas agrícolas [número 2, letra a), *infra]* y las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras [número 2, letra b, *infra].*

1. Criterio de base para gravar el traslado del domicilio social o de la sede de la dirección efectiva

29. La Comisión sostiene que la República Helénica no ha adaptado debidamente su ordenamiento jurídico a los artículos 4, apartado 1, letras g) y h), y 3, letra b), de la Directiva 69/335. Estas disposiciones regulan los requisitos para gravar el traslado del domicilio social o de la sede de la dirección efectiva (en lo sucesivo, «traslado del domicilio») de un Estado miembro a otro con el impuesto sobre las aportaciones.

30. En opinión de la Comisión, la Directiva 69/335 establece como criterio decisivo para determinar si procede gravar el traslado del domicilio el de si la sociedad se califica de

sociedad de capital en el Estado de origen. Con arreglo a la normativa griega, sin embargo, el gravamen del traslado del domicilio con el impuesto sobre las aportaciones dependerá de si se ha percibido de la sociedad de que se trate el impuesto sobre las aportaciones en el Estado de origen (en este caso no se grava el traslado del domicilio) o no se ha percibido el impuesto (en este caso se grava el traslado del domicilio).

31. En su escrito de contestación, el Gobierno griego criticó la interpretación que la Comisión hace de la disposición griega y destacó que el ordenamiento jurídico griego no se basa en que en el Estado de origen *se haya percibido* un impuesto sobre las aportaciones, sino en que la sociedad esté *sujeta a dicho impuesto* en el Estado de origen. [8] Si una sociedad no está sujeta al impuesto sobre las aportaciones en el Estado de origen, se gravará el traslado de su domicilio a Grecia. En cambio, si está sujeta a ese impuesto en dicho Estado, el traslado de su domicilio no se gravará. En opinión del Gobierno griego, este criterio se corresponde con la finalidad de la Directiva. Sin embargo, la Comisión opina que el criterio de la *sujeción al impuesto sobre las aportaciones* tampoco es compatible con la Directiva.

8 — El hecho de que el Gobierno griego alegue esta diferenciación por primera vez en la contestación carece de relevancia, puesto que no se prohíbe que un Estado miembro presente alegaciones principales tras haber recibido el dictamen motivado. Véase la sentencia de 16 de septiembre de 1999, Comisión/España (C-414/97, Rec. p. I-5585), apartado 19.

32. Por lo tanto, procede examinar a continuación si el criterio de la sujeción al impuesto que se usa en la disposición griega constituye una correcta adaptación del Derecho nacional a la Directiva. Para ello es necesario interpretar el artículo 4 de la Directiva 69/335.

33. Conforme al artículo 4, apartado 1, letra g), estará sujeto al impuesto sobre las aportaciones el traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona jurídica, cuando ésta esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en el Estado de acogida, aunque no lo esté en el Estado de origen. El artículo 4, apartado 1, letra h), contiene la norma equivalente para el traslado de un Estado miembro a otro del domicilio social de una sociedad, asociación o persona jurídica que tenga la sede de su dirección efectiva en un tercer país.

34. En el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Directiva 69/335 se establece que, entre otras, la siguiente operación no se considerará constitución de una sociedad de capital sujeta al impuesto sobre las aportaciones: 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 jurídica que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en ambos Estados miembros.

35. Se ha de destacar, en primer lugar, que el criterio de la *sujeción al impuesto* que se utiliza en el ordenamiento jurídico griego no se corresponde con el tenor de la Directiva 69/335. No obstante, el Gobierno griego aduce que este criterio produce los mismos resultados que el empleado por la Directiva. Por tanto, para apreciar estas alegaciones es necesario examinar cuándo el traslado del domicilio está sujeto al impuesto sobre las aportaciones con arreglo a la Directiva. Posteriormente, deberá comprobarse si la aplicación del criterio establecido en el Derecho griego produce el mismo resultado en todos los casos.

36. Con arreglo al tenor del artículo 4, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva, el traslado del domicilio está sujeto al impuesto sobre las aportaciones cuando la sociedad de que se trate, *a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, esté considerada como una sociedad de capital* en el Estado de acogida y *no* esté considerada como sociedad de capital en el Estado de origen. Por tanto, para poder aplicar esta disposición es necesario que exista una divergencia en la calificación de la sociedad como sociedad de capital. De este modo, el artículo 4 remite al artículo 3, apartado 2, de la Directiva, cuya terminología también emplea el artículo 4. El artículo 3, apartado 2, establece en su primera frase que, a efectos de la aplicación de la Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos. En su segunda frase, la citada disposición permite a los Estados miembros considerar que las sociedades asimiladas no son sociedades de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones. En consecuencia, dado que las sociedades asimiladas pueden ser calificadas o no de sociedades de capital, su traslado de domicilio se regula en el artículo 4, apartado 1.

37. Respecto a las sociedades a las que se refiere el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335, no es posible una divergencia en su calificación como sociedades de capital, porque en el apartado 1 se define la sociedad de capital con carácter exhaustivo y vinculante para todos los Estados miembros. En dicha disposición por una parte se enumeran expresamente tales sociedades y por otra parte se establecen los requisitos cuya concurrencia determina que la sociedad de que se trate sea una sociedad de capital en el sentido de la Directiva. Por tanto, no es posible que en un Estado miembro dichas sociedades no *se consideren sociedades de capital* a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones. En consecuencia, con arreglo al artículo 4, apartado 3, letra b), el traslado del domicilio de las sociedades contempladas en el artículo 3, apartado 1, no constituye nunca una operación gravada, dado que, según las exigencias de la Directiva, dichas sociedades son consideradas imperativamente sociedades de capital tanto en el Estado de origen como en el Estado de acogida.

38. Procede dar la razón al Gobierno griego cuando afirma que el criterio de la Directiva y el criterio de la «sujeción al impuesto» que se usa en el ordenamiento jurídico griego pueden conducir al mismo resultado en algunos supuestos. Si una sociedad no es considerada sociedad de capital en el Estado de origen, el traslado de su domicilio estará

sujeto al impuesto sobre las aportaciones en virtud del artículo 4, apartado 1, letras g) y h). Puesto que una sociedad que no se considera sociedad de capital en su Estado de origen no está sujeta en dicho Estado al impuesto sobre las aportaciones, el criterio griego conduciría, en este supuesto, al mismo resultado.

39. Sin embargo, la situación se plantea de forma distinta cuando el Estado de origen exime todas las operaciones del impuesto sobre las aportaciones en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335: cuando, por lo tanto, suprime el impuesto sobre las aportaciones.

40. En dicha situación, la cuestión de si la tributación del traslado del domicilio se rige por el artículo 4, apartado 1, letras g) y h), con la consecuencia de que esté sujeto al impuesto sobre las aportaciones, o por el artículo 4, apartado 3, letra b), con la consecuencia de que no esté sujeto a dicho impuesto, se resuelve en función de que la sociedad «a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones sea considerada sociedad de capital» en el Estado de origen. [9]

41. Por un lado, podría argumentarse que una sociedad de un Estado que ha suprimido el impuesto sobre las aportaciones ya no se considerará una sociedad de capital en dicho Estado, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, porque precisamente ha dejado de recaudarse dicho impuesto. Desde esta perspectiva, resultaría aplicable el artículo 4, apartado 1, de modo que se gravaría el traslado del domicilio.

42. No obstante, esta solución no es convincente, porque se basa en la calificación de una sociedad como sociedad de capital de acuerdo con el Derecho nacional. Sin embargo, este criterio no es acertado. Por el contrario, el propio artículo 3 de la Directiva determina de modo exhaustivo qué sociedades deben ser calificadas de sociedades de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones. La calificación con arreglo al Derecho nacional sólo tiene relevancia respecto al ejercicio de la facultad de excluir a determinadas sociedades, que *no* son sociedades de capital, de la asimilación general a las sociedades de capital establecida en el artículo 3, apartado 2. Aunque un Estado miembro haya suprimido el impuesto sobre las aportaciones con arreglo al artículo 7, apartado 2, la cuestión de qué sociedades deben considerarse sociedades de capital se determina exclusivamente en virtud del artículo 3 de la Directiva. Con arreglo a la interpretación que aquí se defiende, la tributación del traslado del domicilio se rige por el artículo 4, apartado 3, es decir, no está sujeto al impuesto sobre las aportaciones.

43. La tesis aquí defendida se ve corroborada también por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Senior Engineering. [10] En efecto, en dicha sentencia, el

9 — Las disposiciones sobre el traslado del domicilio no fueron modificadas a raíz de la introducción del artículo 7, apartado 2, por la Directiva 85/303 (citada en la nota 2).

10 — Sentencia de 12 de enero de 2006, Senior Engineering (C-494/03, Rec. p. I-525), apartado 43.

Tribunal de Justicia se basó exclusivamente, para determinar el Estado competente para la percepción del impuesto, en si se había realizado en dicho Estado una operación sujeta al impuesto en el sentido de la Directiva. Por el contrario, carece de relevancia que el Estado de que se trate haya suprimido el impuesto sobre las aportaciones con arreglo al artículo 7, apartado 2. El Tribunal de Justicia concretó esta idea al declarar que la Directiva 69/335 no puede interpretarse de modo que se permita que un Estado miembro aproveche la moderación tributaria de otro Estado miembro para aumentar sus ingresos fiscales. [11]

44. En consecuencia, también en el presente asunto el único elemento determinante es si una sociedad, con arreglo al artículo 3 de la Directiva, debe ser considerada como una sociedad de capital sujeta al impuesto sobre las aportaciones. Esta calificación no se ve afectada por el hecho de que un Estado miembro ya no recaude un impuesto sobre las aportaciones.

45. Por lo demás, esta interpretación de la Directiva 69/335 también es acorde con su finalidad, que desde su modificación consiste en la supresión del impuesto sobre las aportaciones. [12] Si un Estado miembro cumple este objetivo y suprime el impuesto sobre las aportaciones, no pueden interpretarse las disposiciones relativas al traslado del domicilio de modo que dicha decisión quede anulada mediante la tributación en el Estado de acogida. Además, esta interpretación también contribuye a una más adecuada realización de las libertades fundamentales, en este caso la libertad de establecimiento, ya que se facilita el traslado del domicilio a otro Estado miembro.

46. Por tanto, debe constatarse en resumen que la supresión del impuesto sobre las aportaciones con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva en el Estado de origen no tiene como consecuencia que el traslado del domicilio de una sociedad definida como sociedad de capital en la Directiva quede sujeto al impuesto sobre las aportaciones.

47. Si se aplica el criterio del ordenamiento jurídico griego –sujeción al impuesto de la sociedad de que se trate en el Estado de origen– se llegaría en el supuesto examinado a un resultado contrario. Si, en virtud de la normativa del Estado de origen, una sociedad de capital no está sujeta al impuesto sobre las aportaciones respecto de ninguna operación, conforme al Derecho griego se considerará –según reconoció el propio Gobierno helénico en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia– que *no está sujeta al impuesto sobre las aportaciones*. De este modo, según el criterio utilizado en el Derecho griego, en este supuesto el traslado del domicilio social siempre sería gravado con el impuesto sobre las aportaciones, a diferencia de lo que ocurriría si se aplicara el criterio de la calificación como sociedad de capital.

11 — Sentencia Senior Engineering (citada en la nota 10), apartado 43.

12 — Véase el tercer considerando de la Directiva 85/303 (citada en la nota 2). El objetivo originario de la Directiva 69/335 era eliminar discriminaciones y dobles imposiciones, véanse sus considerandos segundo y sexto.

48. Por consiguiente, en contra de lo alegado por el Gobierno griego, el criterio utilizado en el Derecho helénico no conduce en todos los supuestos al mismo resultado que el criterio de la calificación como sociedad de capital, utilizado en la Directiva. En consecuencia, al elegir el criterio de la *sujeción al impuesto*, la República Helénica no ha adaptado correctamente su ordenamiento jurídico a la Directiva.

49. El Reino de España, parte coadyuvante en el presente procedimiento, se remite a sus propias disposiciones, análogas a las del Derecho griego. Indica que una regulación como la establecida en los ordenamientos jurídicos español y griego es necesaria para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

50. En jurisprudencia reiterada se reconoce que no pueden invocarse las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta. Esto significa que la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente con el objetivo de beneficiarse abusivamente de ventajas establecidas en disposiciones comunitarias. [13] Sin embargo, el mero hecho de hacer uso de las posibilidades que brinda el Derecho comunitario no puede fundamentar la sospecha de abuso. [14]

51. El artículo 4 de la Directiva 69/335 faculta a una sociedad de capital, cuyo Estado de origen no la grava con el impuesto sobre las aportaciones, a trasladar su domicilio social a otro Estado miembro, sin que este traslado esté sujeto a ese impuesto. Los Estados miembros no pueden suprimir de forma general esta ventaja establecida por la Directiva a favor de las sociedades.

52. Un Estado miembro únicamente puede oponerse a que se invoquen las disposiciones de la Directiva cuando concurran circunstancias que hagan abusiva su invocación. Sin embargo, las disposiciones griegas no se limitan a combatir el abuso en casos especiales, sino que gravan de forma general el traslado del domicilio de sociedades que legalmente no están sujetas al impuesto sobre las aportaciones en el Estado de origen. Con ello exceden, en cualquier caso, de lo necesario para combatir la evasión fiscal. Por consiguiente, incluso teniendo en cuenta la idea de evitar la evasión fiscal, las disposiciones griegas no constituyen una adaptación

13 — Véanse las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), apartado 24 y jurisprudencia que allí se cita; de 6 de abril de 2006, Agip Petroli (C-456/04, Rec. p. I-3395), apartado 20; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartados 68 y 69, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 35. Véanse también mis conclusiones de 8 de febrero de 2007 en el asunto Kofoed (C-321/05, aún no publicadas en la recopilación), puntos 57 y ss.

14 — Véanse, en este sentido, las sentencias Centros (citada en la nota 13), apartado 27, y Cadbury Schweppes (citada en la nota 13), apartados 36 y ss.

correcta del Derecho nacional a la Directiva 69/335.

2. Exención de determinados tipos de sociedades del impuesto sobre las aportaciones

a) Exención de las cooperativas agrícolas

53. De acuerdo con el Derecho griego, están exentas del impuesto sobre las aportaciones las cooperativas agrícolas de cualquier grado, y sus uniones y consorcios. En opinión de la Comisión, esta exención es incompatible con la Directiva 69/335.

54. El artículo 1 de la Directiva 69/335 establece que los Estados miembros percibirán de las sociedades de capital un impuesto sobre las aportaciones armonizado conforme a la Directiva. Por consiguiente, procede examinar a continuación si las cooperativas agrícolas griegas constituyen sociedades de capital, lo cual tendría como consecuencia que estarían sujetas al impuesto sobre las aportaciones. Si las cooperativas agrícolas son sociedades de capital a efectos de la Directiva, procedería examinar en una segunda fase si la Directiva permite eximirlas del impuesto sobre las aportaciones y, en su caso, en qué medida.

55. En el artículo 3, apartado 1, letra a), se enuncian determinadas formas societarias de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros que son consideradas sociedades de capital, mientras que en el artículo 3, apartado 1, letras b) y c), se indican las características cuya concurrencia también determina que una sociedad, asociación o persona jurídica sea una sociedad de capital a efectos de la Directiva. Las cooperativas agrícolas griegas no se encuentran en la enumeración de la letra a), ni reúnen las características que se enuncian en las letras b) y c) como requisito para la calificación de sociedad de capital.

56. Según la letra b), una sociedad es una sociedad de capital cuando sus partes representativas del capital o del patrimonio social pueden ser negociadas en bolsa en uno de los Estados miembros. Como ha indicado la propia Comisión, las participaciones en cooperativas agrícolas no pueden ser negociadas en bolsa.

57. A tenor de la letra c), constituyen sociedades de capital a efectos de la Directiva, toda sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona jurídica por el importe de su participación. Según la Comisión, el Derecho griego establece que las participaciones en una cooperativa agrícola únicamente pueden ser transmitidas cuando así esté previsto en los estatutos de la cooperativa de que se trate y el consejo rector en la cooperativa agrícola

dé su consentimiento. Por tanto, las participaciones en una cooperativa agrícola griega no pueden ser transmitidas a terceros sin previa autorización. No es preciso examinar si las cooperativas agrícolas cumplen el segundo criterio enunciado en la letra c), a saber, la responsabilidad de sus miembros de las deudas de la sociedad únicamente por el importe de sus participaciones, pues para ser una sociedad de capital en virtud de la letra c), una sociedad tiene que cumplir los dos criterios que en ella se establecen. Como las cooperativas agrícolas griegas no cumplen el primer criterio, no pueden ser, por consiguiente, sociedades de capital con arreglo a la letra c).

58. No obstante, a efectos de la aplicación de la Directiva 69/335, el artículo 3, apartado 2, equipara a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos. El Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición persigue el objetivo de evitar que de la elección de una determinada forma jurídica pudiera derivarse un trato fiscal distinto para actividades que, desde una perspectiva económica, son equivalentes. [15]

59. Por consiguiente, para ser una sociedad de capital con arreglo al apartado 2, las cooperativas agrícolas griegas tendrían que perseguir fines lucrativos.

60. La Comisión señala acertadamente que el criterio del ánimo de lucro tiene que entenderse en sentido amplio. Una sociedad no sólo persigue un fin lucrativo en el sentido del artículo 3, apartado 2, primera frase, de la Directiva cuando el objetivo de su actividad económica consiste en generar rendimientos de capital. También persigue un fin lucrativo cuando, como es el caso de las cooperativas agrícolas, el éxito económico de su actividad produce ventajas directas para sus miembros, y el fortalecimiento económico de la sociedad en cuanto comunidad solidaria, sin que ello conlleve el reparto de rendimientos de capital directos. Por otra parte, el Gobierno griego reconoce que al menos un tipo de cooperativa agrícola, a saber, las «cooperativas de agricultores», [16] persigue un fin lucrativo en el sentido de la Directiva, por lo que éstas se asimilan a las sociedades de capital.

61. Sin embargo, el artículo 3, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 69/335 permite a los Estados miembros considerar que las sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos, y que están equiparadas a las sociedades de capital con arreglo a la primera frase, no constituyen sociedades de capital a efectos del impuesto sobre las aportaciones. Por lo tanto, procede examinar a continuación si la posibilidad de establecer excepciones que prevé dicho artículo engloba la exención de las cooperativas agrícolas.

15 — Véase la sentencia de 12 de noviembre de 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Rec. p. 4453), apartado 10.

16 — En griego: «γεωργικοί συνεταιρισμοί».

62. A estos efectos es necesario determinar qué ha de entenderse con la redacción «podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones».

63. Por su propio tenor cabe considerar varias opciones de interpretación:

64. Por una parte, cabría entender que un Estado miembro únicamente puede excluir la asimilación conforme a la segunda frase de forma global, es decir, eximir a todas las formas societarias asimiladas a las sociedades de capital o a ninguna. Sin embargo, esta interpretación no se correspondería con el sentido y la finalidad de la Directiva 69/335, pues uno de sus objetivos, desde la Directiva 85/303, [17] por la que se modifica la primera, es la supresión del impuesto sobre las aportaciones. Si en el marco del artículo 3, apartado 2, únicamente pudiera eximirse a todas las sociedades, asociaciones o personas jurídicas asimiladas o a ninguna, esto constituiría un gran obstáculo para la supresión del impuesto sobre las aportaciones. Sin embargo, de poder proceder de forma sucesiva, se facilitaría la supresión de dicho impuesto. Por consiguiente, no procede interpretar el artículo 3, apartado 2, en el sentido de que únicamente pueden eximirse globalmente a todas las sociedades asimiladas del impuesto sobre las aportaciones. [18]

65. Por otra parte, también podría entenderse el artículo 3, apartado 2, segunda frase, en el sentido de que los Estados miembros tienen total libertad para excluir a sociedades concretas o grupos de sociedades de la asimilación. Sin embargo, el objetivo de la Directiva es equiparar a todas las sociedades de capital y las formas societarias asimiladas en lo relativo al impuesto sobre las aportaciones. Según su artículo 8, la Directiva únicamente permite exenciones sectoriales en determinados ámbitos. No se correspondería con la estructura de la Directiva que los Estados miembros pudieran establecer otras excepciones sectoriales en virtud del artículo 3, apartado 2. Además, la posibilidad de eximir determinadas ramas de producción del impuesto sobre las aportaciones podría ser contraria a la prohibición de conceder ayudas impuesta en el artículo 87 CE. Por consiguiente, no procede entender el artículo 3, apartado 2, segunda frase, en el sentido de que pueda eximirse de forma ilimitada a sociedades o ramas de actividades económicas concretas del impuesto sobre las aportaciones.

17 — Citada en la nota 2.

18 — Esta interpretación resulta más claramente de la versión francesa, en la que se utiliza el singular para referirse a las sociedades que se pueden eximir: «Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport.» En la versión griega, por el contrario, se utiliza, igual que en la alemana, el plural: «Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

66. Por el contrario, procede interpretar la facultad de establecer excepciones prevista en el artículo 3, apartado 2, segunda frase, en el sentido de que un Estado miembro puede excluir de la aplicación de la Directiva a determinadas *formas societarias,* asimiladas a las sociedades de capital en el primer apartado, es decir, a formas jurídicas autónomas.

67. En este sentido apunta también la sentencia Amro Aandelen Fonds, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, conforme al artículo 3, apartado 2, pueden declararse exentas de la percepción del impuesto sobre las aportaciones «determinadas concentraciones de capitales». [19] Esta forma de entender la norma favorece, en particular, al objetivo de suprimir el impuesto sobre las aportaciones que persigue la Directiva, puesto que los Estados miembros pueden proceder de forma sucesiva y, por tanto, gradual.

68. Sin embargo, según el Derecho griego no están exentas del impuesto sobre las aportaciones todas las cooperativas, sino únicamente las cooperativas agrícolas. A primera vista parece que de este modo se excluye a un sector económico del impuesto sobre las aportaciones. En todo caso, según el Derecho griego, las cooperativas agrícolas están recogidas en una ley especial, en la que se regulan de forma detallada la constitución, estructura y organización de las cooperativas agrícolas.

69. La propia Comisión ha reconocido que las cooperativas agrícolas están sometidas a un régimen jurídico especial. En consecuencia, las cooperativas agrícolas constituyen una forma societaria autónoma que, conforme al artículo 3, apartado 2, segunda frase, puede ser eximida del impuesto sobre las aportaciones. En el caso de autos concurre, además, la circunstancia de que una forma societaria autónoma se corresponde con un sector económico especial. En este sentido, procede precisar que un Estado miembro no puede crear, para eludir la prohibición de establecer exenciones sectoriales, formas societarias autónomas para sectores económicos concretos, con la finalidad de eximirlas a continuación de forma válida del impuesto sobre las aportaciones. No obstante, en el caso de autos la Comisión no ha alegado la existencia de indicios de que el ordenamiento jurídico griego hubiese sido configurado de forma abusiva a este respecto.

70. Si las cooperativas agrícolas pueden ser eximidas de forma válida del impuesto sobre las aportaciones, esta exención también debe ser aplicable a las asociaciones y federaciones de cooperativas agrícolas.

71. En consecuencia, la República Helénica pudo excluir, en virtud del artículo 22, apartado 1, letra a), de la Ley griega nº 1676/86, las cooperativas agrícolas y sus uniones y consorcios de la asimilación a las sociedades de capital y, por consiguiente, eximirlas del impuesto sobre las aportaciones. Esta actuación no infringe las disposiciones de la Directiva 69/335.

19 — Véase la sentencia Amro Aandelen Fonds (citada en la nota 15), apartado 12.

b) Exención de las compañías navieras

72. Por último, procede examinar la compatibilidad con la Directiva 69/335 de la exención del impuesto sobre las aportaciones prevista para las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo.

73. Conforme al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335 están sujetas al impuesto sobre las aportaciones todas las sociedades de capital y, conforme al artículo 3, apartado 2, las sociedades asimiladas a las sociedades de capital, es decir, aquellas sociedades, asociaciones o personas jurídicas que persigan fines lucrativos. Las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo son sociedades de capital en el sentido del artículo 3, apartado 1, o, en cualquier caso, puesto que persiguen un fin lucrativo, sociedades asimiladas en el sentido del artículo 3, apartado 2, de modo que en principio están sujetas al impuesto sobre las aportaciones.

74. Sólo es posible eximir del impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capital en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335 con arreglo a los requisitos estrictos que enuncian los artículos 8 y 9 de dicha Directiva. En el presente asunto no se reúnen estos requisitos. Por una parte, la navegación no forma parte de las actividades económicas para las que el artículo 8 prevé la posibilidad de establecer exenciones sectoriales. Por otra parte, tampoco se reúnen los requisitos de la excepción del artículo 9, pues, a efectos de la aplicación del artículo 97 CE, si un Estado miembro se propone adoptar una medida en el sentido del artículo 9, tiene que someter la cuestión a la Comisión con suficiente antelación. La República Helénica no ha tramitado este procedimiento respecto de las exenciones objeto de litigio. Puesto que Grecia no ha tramitado el procedimiento previsto en el artículo 9, no procede examinar si es posible establecer exenciones sectoriales en el marco del artículo 9.

75. Tampoco puede justificarse la exención de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier tipo en virtud de los artículos 7, apartado 1, y 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, puesto que, según su tenor, estos artículos únicamente prevén la posibilidad de que Grecia exima determinadas *operaciones* del impuesto sobre las aportaciones. Sin embargo, en el caso de autos, las disposiciones griegas no eximen únicamente determinadas operaciones del impuesto sobre las aportaciones sino a las sociedades de un determinado sector económico.

76. Además, el hecho de que, como alega el Gobierno griego, las compañías navieras estuvieran, desde siempre, exentas del impuesto sobre las aportaciones tampoco justifica la exención de dicho impuesto, pues en la Directiva 69/335 no se prevé esta posibilidad.

77. La Directiva 69/335 únicamente establece otra posibilidad de exención del impuesto sobre las aportaciones para las sociedades asimiladas a las sociedades de capital en el sentido del artículo 3, apartado 2.

78. Como esta disposición constituye una excepción, incumbe al Estado miembro que la invoca la obligación de exponer y probar que concurren los requisitos exigidos para su aplicación. Es decir, Grecia tenía que haber alegado que las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras exentos del impuesto sobre las aportaciones no son sociedades de capital en el sentido del artículo 3, apartado 1, sino únicamente sociedades asimiladas con arreglo al artículo 3, apartado 2, con la consecuencia de que se abre para ellas otra posibilidad de ser eximidas. Si las sociedades excluidas fuesen sociedades asimiladas, podrían, como se ha explicado antes, ser eximidas del impuesto sobre las aportaciones cuando constituyan una forma societaria autónoma. Sin embargo, como el Gobierno griego no lo ha alegado, en el presente asunto tampoco puede justificarse la exención del impuesto sobre las aportaciones en virtud del artículo 3, apartado 2, segunda frase.

79. En consecuencia, la exención del impuesto en favor de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras establecida en el Derecho griego infringe la Directiva 69/335.

80. Este resultado tampoco es contrario a la Comunicación C(2004) 43 de la Comisión relativa a las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo. [20] Es cierto que, en este documento, la Comisión califica las ventajas fiscales que establecen los Estados miembros de medidas que pueden mejorar la competitividad de las flotas comunitarias frente a buques registrados en terceros países. [21]

81. Sin embargo, de esta Comunicación de la Comisión no puede deducirse ningún criterio sobre la admisibilidad del establecimiento de exenciones en el marco de la Directiva 69/335. Por una parte, persigue una finalidad distinta, pues únicamente establece los criterios según los cuales la Comisión autoriza ayudas de Estado al transporte marítimo de conformidad con las normas y procedimientos comunitarios y con el artículo 87 CE, apartado 3, letra c), o el artículo 86 CE, apartado 2. [22] Por otra parte, en cuanto mera Comunicación, se encuentra en la jerarquía normativa en un rango inferior a la Directiva 69/335, por lo que no puede determinar el ámbito de aplicación y el contenido de ésta.

82. Del artículo 80 CE, apartado 2, al que se remite el Gobierno griego, tampoco se desprende otro resultado. El artículo 80 CE, apartado 2, constituye una base jurídica autónoma para la adopción de las disposiciones sobre la navegación marítima. El Gobierno griego opina que la Directiva

20 — DO 2004, C 13, pp. 3 a 12.

21 — Comunicación de la Comisión (citada en la nota 20), p. 6.

22 — Comunicación de la Comisión (citada en la nota 20), p. 5.

69/335 no puede aplicarse, por tanto, a la navegación marítima. Según él sería necesaria, en este sector, una normativa especial basada en el artículo 80 CE, apartado 2. Sin embargo, esta argumentación no es convincente. Del artículo 80 CE, apartado 2, no se desprende que, en sectores transversales, deban adoptarse normas especiales para la navegación marítima.

C. Limitación del efecto temporal de la sentencia

83. En su escrito de formalización de la intervención, el Reino de España solicitó la limitación del efecto temporal de la sentencia. En apoyo de esta solicitud indica, por una parte, que entre la notificación a la Comisión de la Ley griega objeto de litigio y el inicio del procedimiento por incumplimiento han transcurrido 18 años y Grecia ha actuado de buena fe durante este tiempo. Por otra parte, los derechos a devolución que eventualmente se deriven de la sentencia tendrían repercusiones económicas graves para Grecia. En sus observaciones relativas al escrito de formalización de la intervención, el Gobierno griego se adhirió con carácter subsidiario a la pretensión del Reino de España de que se limite el efecto temporal de la sentencia.

84. De forma explícita únicamente se prevé una limitación de los efectos temporales de una sentencia en el artículo 231 CE, apartado 2, para el recurso de anulación. Además, debido al principio general de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia ha declarado excepcionalmente en procedimientos de decisión prejudicial la limitación de los efectos temporales. Incluso en procedimientos por incumplimiento ha tomado en consideración una limitación de los efectos temporales de la sentencia. [23] En la medida en que una sentencia en un procedimiento por incumplimiento produzca efectos que excedan, debido a la interpretación del Derecho comunitario que contiene, de una mera declaración de incumplimiento, puede existir, en determinadas circunstancias, motivo para limitar los efectos temporales de esta sentencia.

85. Sin embargo, en el caso de autos, no concurren los requisitos generales para dicha limitación. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta limitación únicamente es posible de forma excepcional cuando se cumplen dos requisitos: [24] en primer lugar, tiene que existir un riesgo de repercusiones económicas graves debidas, en particular, al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de

23 — Véanse las sentencias de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia (C-426/98, Rec. p. I-2793), apartados 40 y ss.; de 24 de septiembre de 1998, Comisión/Francia (C-35/97, Rec. p. I-5325), apartados 49 y ss., y una sentencia en la que únicamente de forma hipotética se toma en consideración la posibilidad de limitar los efectos temporales de la sentencia en un procedimiento por incumplimiento, de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 92.

24 — Véanse, además de las sentencias citadas en la nota 23, la sentencias de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 69, y de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193), apartado 53.

una normativa considerada válidamente en vigor y, en segundo lugar, los particulares y las autoridades nacionales tienen que haber sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que hayan contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión.

86. En cualquier caso, en el presente asunto no se cumple el primer requisito. La República Helénica no ha formulado alegaciones fundamentadas sobre cuáles son las repercusiones económicas graves que la sentencia que estima el recurso pudiera tener para ella. A este respecto únicamente se adhirió a la pretensión del Gobierno español. Éste, por su parte, sólo invocó de forma general las repercusiones económicas graves para Grecia. Además, el Gobierno español tampoco alegó repercusiones económicas propias.

V. Costas

87. A tenor de lo dispuesto en el artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Helénica y al haber sido desestimadas dos de las tres partes de los motivos formulados por ésta que, en principio, son de igual peso, procede condenarla al pago de dos terceras partes de las costas. Como la República Helénica no ha solicitado una condena en costas, las partes cargarán, por lo demás, con sus propias costas de acuerdo con el artículo 69, apartado 5, del Reglamento de Procedimiento.

88. En virtud del artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, el Reino de España cargará con las costas en que hubiese incurrido debido a la intervención.

VI. Conclusión

89. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que:

1. Declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de

capitales, al mantener en vigor las disposiciones legales relativas a la aplicación del impuesto sobre el traslado del domicilio social y el traslado de la sede de la dirección efectiva, así como las relativas a la exención del mismo impuesto de las copropiedades de buques, los consorcios navieros y las compañías navieras de cualquier clase.

2. Desestime el recurso en todo lo demás.

3. La República Helénica cargará con dos tercios de las costas del procedimiento. Por lo demás, las partes cargarán con sus propias costas.

4. El Reino de España cargará con sus propias costas.