ARRÊT DE LA COUR
13 février 1996 *

Dans les affaires jointes C-197/94 et C-252/94,

ayant pour objet deux demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le tribunal de grande instance de Dax (France) et le tribunal de grande instance de Quimper (France), et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant ces juridictions entre

Société Bautiaa

et

Directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94),

et entre

Société française maritime

et

Directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94),

* Langue de procédure: le français.

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 73/79/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, modifiant le champ d'application du taux réduit du droit d'apport prévu, en faveur de certaines opérations de restructuration de sociétés, par l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 103, p. 13), par la directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (JO L 103, p. 15), par la directive 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974, modifiant l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 (JO L 303, p. 9), et par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, C. N. Kakouris, J.-P. Puissochet et G. Hirsch, présidents de chambre, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (rapporteur) et L. Sevón, juges,

avocat général: M. G. Cosmas,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour la société Bautiaa, par Me Pierre Poret, avocat au barreau de Paris,

— pour la Société française maritime, par Me Charles-Louis Vier, avocat au barreau de Paris,

— pour le gouvernement français, par Mme Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Enrico Traversa et Mme Hélène Michard, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la société Bautiaa, représentée par Me Pierre Poret, de la Société française maritime, représentée par Me Charles-Louis Vier, du gouvernement français, représenté par M. Gauthier Mignot, secrétaire des affaires étrangères à la direction juridique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Enrico Traversa et Mme Hélène Michard, à l'audience du 12 septembre 1995,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 novembre 1995,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnances des 15 juin et 9 août 1994, parvenues à la Cour les 8 juillet et 13 septembre suivants, les tribunaux de grande instance de Dax et de Quimper ont posé, en application de l'article 177 du traité CE, deux questions

préjudicielles relatives à l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25, ci-après la « directive 69/335 »), telle que modifiée par la directive 73/79/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, modifiant le champ d'application du taux réduit du droit d'apport prévu, en faveur de certaines opérations de restructuration de sociétés, par l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 103, p. 13), par la directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (JO L 103, p. 15, ci-après la « directive 73/80 »), par la directive 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974, modifiant l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 (JO L 303, p. 9), et par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la « directive 85/303 »).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, la société Bautiaa au directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94) et, d'autre part, la Société française maritime au directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94), au sujet de la restitution de certaines sommes payées par elles à l'administration fiscale, en application de dispositions législatives nationales relatives au droit d'enregistrement sur les apports de capitaux effectués lors d'une fusion.

La législation nationale

3 L'article 810-I du code général des impôts français (ci-après le « code ») prévoit:

« Le taux du droit d'enregistrement perçu sur les apports mobiliers est fixé à 1%. »

4 Cette règle est assortie de plusieurs dérogations. Ainsi, sous la rubrique « Augmentations de capital », l'article 812-I-1° du code dispose:

« ... le droit établi par le I de l'article 810 est perçu au taux de 3 % lorsqu'il s'applique aux actes portant augmentation, au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature, du capital des sociétés visées à l'article 108 » (c'est-à-dire passibles de l'impôt sur les sociétés).

5 S'agissant particulièrement des opérations de fusion, l'article 816 du code établit:

« I. Les actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient du régime suivant:

1° Il est perçu un droit fixe d'enregistrement ou une taxe fixe de publicité foncière de 1 220 FF;

2° Le droit proportionnel de 3 % prévu au 1° du I de l'article 812 est réduit à 1,20 %.

Il se calcule sur la valeur de l'actif net de la société absorbée sous déduction du montant libéré et non amorti du capital social... »

La réglementation communautaire

6 En ce qui concerne le droit d'apport, la directive 69/335, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, vise notamment à l'harmonisation des éléments qui contribuent à la fixation et à la perception du droit d'apport dans la Communauté, dans le contexte de la suppression des obstacles fiscaux qui s'opposent à la libre circulation des capitaux.

7 L'article 4 de cette directive fixe la liste des opérations donnant lieu à la perception du droit d'apport et de celles que les États membres ont la faculté de soumettre à un tel droit. Il dispose en particulier:

« 1. Sont soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

...

c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;

...

2. Peuvent être soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

a) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions;

... »

8 Initialement, l'article 7 de la directive 69/335 fixait une fourchette de taux à l'intérieur de laquelle les États membres pouvaient fixer librement les taux applicables sur leur territoire et prévoyait l'application de taux réduits obligatoires ou facultatifs en fonction de la nature de l'opération réalisée. Il était ainsi rédigé:

« 1. Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions à arrêter par le Conseil conformément au paragraphe 2:

a) le taux du droit d'apport ne peut dépasser 2 % ni être inférieur à 1 %;

b) ce taux est réduit de 50 % ou plus lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

...

4. Lorsqu'un État membre fait usage de la faculté visée à l'article 4 paragraphe 2, le droit d'apport peut être perçu à un taux réduit. »

9 Les taux ainsi fixés ont été modifiés à deux reprises.

10 Tout d'abord, l'article 1er de la directive 73/80, applicable au 1er janvier 1976, a prévu:

« Le taux du droit d'apport visé à l'article 7 de la directive visée ci-dessus (69/335) est fixé à 1 % à partir du 1er janvier 1976. »

L'article 2 ajoutait:

« Les taux réduits visés à l'article 7, paragraphe 1, sous b) et b) bis de la même directive sont fixés de 0 % à 0,50 % à partir du 1er janvier 1976. »

11 Ensuite, la directive 85/303, applicable au 1er janvier 1986, a exonéré les opérations visées par l'article 7, paragraphe 1, sous b). L'article 7, tel que modifié par cette directive, est ainsi libellé:

« 1. Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1er juillet 1984.

L'exonération est soumise aux conditions qui étaient applicables à cette date, pour l'octroi de l'exonération ou, le cas échéant, pour l'imposition à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

...

2. Les États membres peuvent, soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au paragraphe 1 (c'est-à-dire autres que les opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif), soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

... »

12 L'article 9 de la directive 69/335 prévoit toutefois la possibilité de déroger aux taux prévus par l'article 7:

« Certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations, de réductions ou de majorations de taux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. L'État membre qui envisage de prendre une telle mesure, en saisit la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 102 du traité. »

13 Enfin, à l'article 10, la directive 69/335 dispose:

« En dehors du droit d'apport, les États membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit:

a) pour les opérations visées à l'article 4;

b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4;

... »

Sur l'affaire C-197/94

14 Le 5 novembre 1990, la société anonyme Bautiaa a absorbé la Société nouvelle de matériaux et travaux publics (ci-après la « SNMTP »), avec effet rétroactif au 1er janvier 1990, pour une valeur nette de 1 931 948 FF. Il était prévu dans l'acte de fusion qu'un droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % serait perçu sur la somme de 1 881 948 FF, représentant le « boni » de fusion dégagé par l'opération, c'est-à-dire la différence entre la valeur de l'actif net apporté par la SNMTP et le montant libéré et non amorti de son capital social (50 000 FF). Ce droit, qui s'élevait à 22 583 FF, a été versé au Trésor public par la société Bautiaa le 9 janvier 1991.

15 Le 31 décembre 1991, cette société a réclamé à l'administration fiscale le remboursement des droits ainsi versés en invoquant l'incompatibilité de l'article 816-I-2° du

code, qui soumet les opérations de fusion au droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 %, avec la directive 69/335 modifiée qui interdit aux États membres de percevoir des droits d'apport sur les fusions réalisées depuis le 1er janvier 1986. Par décision du 27 avril 1992, le directeur des services fiscaux des Landes a rejeté la réclamation.

16 Le 9 juillet 1992, la société Bautiaa a introduit, devant le tribunal de grande instance de Dax, une action en restitution des droits versés contre le directeur des services fiscaux.

17 Dans le cadre de ce recours, le directeur des services fiscaux a d'abord exposé que l'opération de fusion qui a donné lieu à la perception du droit litigieux s'analyse, sur le plan fiscal, comme une incorporation de réserves. En application d'une jurisprudence de la chambre des requêtes du 31 octobre 1927, l'incorporation de réserves se décompose en deux opérations: d'une part, la distribution aux associés de tout ou partie des réserves constituées par la société et, d'autre part, l'apport immédiat de ces réserves par les mêmes associés et donc leur incorporation au capital social, en contrepartie de la remise d'actions gratuites aux actionnaires. Pour compenser l'exonération de l'impôt de distribution dont bénéficie cette distribution d'actions, un droit d'enregistrement spécifique aurait été institué sur les incorporations de réserves. Selon le directeur des services fiscaux, ce raisonnement devrait être étendu au cas de la fusion, dès lors que celle-ci pourrait avoir pour effet d'incorporer les réserves de la société absorbée dans le capital de la société absorbante. La taxation de l'opération de fusion compense donc, selon lui, l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficie la distribution d'actions gratuites.

18 Ensuite, le directeur des services fiscaux a soutenu que la directive 69/335, telle que modifiée en dernier lieu par la directive 85/303, ne s'applique qu'au droit d'apport ordinaire sur les apports effectués à titre pur et simple et qu'elle ne vise pas le droit exigible en cas d'incorporation de réserves ou de fusion, dès lors que ce dernier droit constitue un « substitut d'impôt de distribution » dont la justification est étrangère au droit d'apport tel qu'il est visé par la directive.

19 La société Bautiaa a soutenu, pour sa part, que le droit de 1,20 % perçu sur les actes de fusion selon l'article 816-I-2° du code n'est qu'un taux particulier du droit proportionnel de 3 % prévu à l'article 812-I-1° du même code, qui lui-même n'est autre que le « droit d'apport » établi par l'article 810-I, perçu au taux de 3 % au lieu de 1 %. Elle en conclut que le droit de 1,20 % perçu sur l'opération de fusion du 26 décembre 1990 est un droit d'apport dont la perception est contraire à la directive 69/335 modifiée et que l'argumentation administrative sur le substitut d'impôt de distribution est inopérante.

20 Par jugement du 15 juin 1994, le tribunal de grande instance de Dax a sursis à statuer et a posé à la Cour la question préjudicielle suivante:

« Les articles 99 et suivants du traité et l'article 7 de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 (modifiée en dernier lieu par la directive 85/303/CEE du 10 juin 1985) doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une législation nationale maintenant un droit d'enregistrement de 1,20 % frappant les opérations de fusions de sociétés, comme le font les articles 812 à 816-I du code général des impôts? »

Sur l'affaire C-252/94

21 La Société française maritime a procédé, entre 1987 et 1991, à diverses opérations de fusion qui ont donné lieu à la perception par l'État français d'un droit d'apport de 1,20 %, en application des dispositions de l'article 816-I-2° du code. Le montant total des droits acquittés par la Société française maritime lors de ces fusions s'élève à 1 406 940 FF.

22 Le 5 mars 1992, la Société française maritime a demandé la restitution des droits ainsi versés, diminués du droit fixe de 1 220 FF dont elle estime être exclusivement redevable.

23 A l'appui de sa demande, elle a fait valoir que les dispositions de l'article 816-I-2° du code qui frappent les opérations de fusion d'un droit d'apport proportionnel de 1,20 % ne sont pas conformes à l'article 7 de la directive 69/335, tel que modifié par les directives 73/80 et 85/303. Elle a précisé, à cet égard, que la directive 73/80 a limité, avec effet au 1er janvier 1976, les droits perçus lors des fusions à 0,50 %, tandis que la directive 85/303 a prescrit aux États membres d'exonérer, avec effet au 1er janvier 1986, les opérations qui, à la date du 1er juillet 1984, étaient déjà exonérées ou taxées à un taux n'excédant pas 0,50 %.

24 Le directeur des services fiscaux du Finistère a rejeté sa réclamation par une décision du 12 octobre 1992.

25 Le 20 novembre 1992, la Société française maritime a assigné le directeur des services fiscaux du Finistère devant le tribunal de grande instance de Quimper et sollicité la décharge des droits susvisés en invoquant les mêmes motifs que ceux qu'elle avait précédemment formulés dans sa réclamation. Pour sa défense, l'administration fiscale a fait valoir que la réclamation de la société relative aux droits acquittés en 1987 et 1989 était irrecevable et tardive, et que seule restait en litige l'opération de fusion réalisée en janvier 1991. Elle a aussi soutenu que le droit de 1,20 % ne constitue pas un droit d'apport proprement dit, mais est en fait un substitut d'impôt de distribution, lequel ne serait pas visé par la directive 69/335.

26 La Société française maritime a contesté l'irrecevabilité de sa réclamation invoquée par l'administration pour les droits acquittés en 1987 et 1989 au motif que, en vertu d'un arrêt de la Cour de justice du 25 juillet 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), aucune forclusion ne peut être opposée au ressortissant d'un État membre qui invoque les règles d'une directive, avant que celle-ci n'ait été transposée correctement dans le droit national.

27 Par un jugement avant-dire droit du 9 août 1994, le tribunal de Quimper a déclaré irrecevable la réclamation de la société relative aux droits acquittés en 1987 et 1989 et a décidé, pour le surplus, qu'il y avait lieu de poser une question préjudicielle à la Cour. Cette dernière décision a fait l'objet, le 9 août 1994, d'un pourvoi en cassation. Par lettre du 2 mars 1995, enregistrée au greffe de la Cour le 7 mars suivant, le tribunal de Quimper a fait savoir qu'il n'y avait pas lieu, selon lui, de suspendre la présente procédure.

28 La question préjudicielle du tribunal de grande instance de Quimper est ainsi formulée:

« La directive n° 85/303 du 10 juin 1985 qui détermine notamment le régime fiscal des fusions et qui prévoit que 'Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1er juillet 1984' (article 7-1 de la directive), combinée avec la directive n° 73/80 du 9 avril 1973 qui a plafonné, avec effet au 1er janvier 1976, les droits perçus lors des fusions à 0,50 %, autorise-t-elle la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % par l'administration fiscale d'un État membre, lors des opérations de fusion? »

29 Par ordonnance du 30 juin 1995, les deux affaires ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

Sur l'interprétation de la directive 69/335 modifiée

30 Par leurs questions préjudicielles, les juridictions de renvoi cherchent en substance à savoir si l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335, tel qu'il a été modifié par la directive 73/80, applicable au 1er janvier 1976, puis par la directive 85/303,

applicable au 1er janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

31 Afin de qualifier le droit litigieux au regard de la directive 69/335 et d'apprécier sa compatibilité avec celle-ci, en ce qui concerne en particulier les taux applicables, il convient, en premier lieu, d'examiner si des opérations telles que celles qui ont donné lieu, dans les deux litiges au principal, à la perception du droit d'apport relèvent du champ d'application de la directive 69/335 et de les qualifier au regard de celle-ci. En effet, il ressort de l'article 1er de la directive, lu en combinaison avec l'article 4, que le droit perçu sur les apports à des sociétés de capitaux constitue un 'droit d'apport' au sens de la directive lorsqu'il s'applique à des opérations visées par celle-ci.

32 A cet égard, il y a lieu de préciser que les opérations qui sont soumises ou qui peuvent être soumises par les États membres au droit d'apport harmonisé sont définies à l'article 4 de la directive de manière objective et uniforme pour tous les États membres, sans référence aux spécificités éventuelles des droits nationaux particuliers ou à l'organisation des régimes fiscaux nationaux.

33 Il ressort du dossier que le droit litigieux est perçu sur les opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.

34 Ces opérations constituent des opérations d'augmentation du capital social d'une société de capitaux, au moyen de l'apport de biens de toute nature, visées par l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, dans le cas particulier visé à l'article 7, paragraphe 1, sous b), à savoir l'apport, par une ou plusieurs sociétés de capitaux, de la totalité de leur patrimoine à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

35 Contrairement à ce que soutient le gouvernement français, il n'est pas possible, dans le contexte d'une opération de fusion visée par la directive 69/335, d'isoler une opération d'incorporation de réserves qui aurait lieu dans le chef de la société destinée à être absorbée et qui relèverait de l'article 4, paragraphe 2, sous a), de la directive 69/335.

36 En effet, d'une part, le terme « fusion » utilisé par la disposition nationale désigne clairement une opération de rassemblement de capitaux qui consiste dans l'augmentation du capital d'une société, dite « absorbante », par l'apport de l'intégralité de l'actif que lui fait une autre société, dite « absorbée »; d'autre part, le but de l'opération de rassemblement de capitaux consiste dans le renforcement d'une autre société déjà existante, la société absorbante, dont le capital se trouve augmenté de l'apport fait par les actionnaires de la société absorbée. Sur ce dernier point, la Cour a, en effet, rappelé dans l'arrêt du 5 février 1991, Deltakabel (C-15/89, Rec. p. I-241, point 14), que le critère décisif pour qu'une opération de rassemblement de capitaux puisse être frappée du droit d'apport réside dans le renforcement du potentiel économique de la société à laquelle elle bénéficie.

37 Il en résulte que, dans les deux litiges au principal, l'opération d'incorporation de réserves à laquelle aurait procédé la société absorbée n'a constitué qu'une modalité de l'opération de rassemblement de capitaux qui, aux fins de l'application de la directive, ne s'est concrétisée qu'au moment de l'augmentation du capital par l'apport de l'actif de la société absorbée à la société absorbante. En effet, ce n'est qu'à l'issue du processus de regroupement des deux sociétés que la condition du renforcement du potentiel économique se trouve remplie et que l'application d'un droit d'apport est justifiée, au taux fixé par l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335.

38 Il apparaît donc que des opérations telles que celles qui sont en cause dans les litiges au principal relèvent du champ d'application de la directive 69/335 et qu'elles doivent être examinées au regard de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive (augmentation de capital par apport de toute nature), avec les conséquences qui en découlent quant à l'application du taux du droit d'apport en vertu de l'article 7, paragraphe 1, tel qu'il a été modifié par la directive 85/303.

39 En ce qui concerne le droit frappant ces opérations, il résulte d'une jurisprudence constante que la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national (voir arrêts du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, et du 31 mars 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217).

40 Le droit d'enregistrement litigieux s'appliquant à des opérations d'apport en capital qui entrent dans le champ d'application de la directive 69/335, il constitue un droit d'apport au sens de cette dernière. Il convient en conséquence d'en examiner la compatibilité avec l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335, en particulier sous l'aspect du taux.

41 Cette disposition ayant fait l'objet de modifications successives, il apparaît que, du 1er janvier 1976 au 31 décembre 1985, le maintien dans un État membre d'un droit d'apport tel que le droit litigieux était incompatible avec l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335, tel qu'il avait été modifié par la directive 73/80, qui prévoyait que les taux réduits visés à l'article 7, paragraphe 1, sous b), ne pourraient être supérieurs à 0,50 %.

42 A partir du 1er janvier 1986, le maintien d'un tel droit est demeuré incompatible avec la directive, l'article 7, paragraphe 1 ayant ensuite été modifié par la directive 85/303 qui prescrit de façon claire l'exonération de tout droit d'apport sur les opérations d'augmentation du capital par l'apport de la totalité de l'actif d'une société à une autre.

43 En conséquence, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335, tel qu'il a été modifié par la directive 73/80, applicable au 1er janvier 1976, puis par la directive 85/303, applicable au 1er janvier

1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

Sur les effets dans le temps du présent arrêt

44 A l'audience, le gouvernement français a demandé à la Cour de limiter dans le temps les effets du présent arrêt au cas où elle considérerait que le maintien d'un droit d'enregistrement tel que celui qui est en cause dans le litige au principal n'est pas compatible avec le droit communautaire.

45 A l'appui de sa demande, il a fait valoir, d'une part, l'existence d'une incertitude objective et importante, imputable au comportement des autres États membres et surtout de la Commission, et, d'autre part, les conséquences extrêmement graves qu'aurait cet arrêt sur les finances publiques de la France.

46 Quant au premier argument, le gouvernement français a fait état d'une déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la directive 69/335, selon laquelle

« Les délégations constatent ... que cet article (à savoir l'article 9 de la directive) permet à la France d'appliquer aux opérations visées par l'article 4, paragraphe 2, sous a), des taux différents de ceux prévus par l'article 7, paragraphe 4 »,

cette dernière disposition correspondant, selon lui, à l'article 7, paragraphe 1, de la version définitive de la directive.

47 A cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177 du traité, l'interprétation par la Cour d'une disposition de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir arrêt du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, point 16).

48 Eu égard à ces principes, une limitation des effets d'un arrêt statuant sur une demande d'interprétation doit rester tout à fait exceptionnelle (voir, notamment, arrêt Denkavit italiana, précité, point 17). En effet, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises. Tel a été le cas lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves, dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base d'une réglementation considérée comme étant validement en vigueur, et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à un comportement non conforme à la réglementation communautaire, en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (voir, notamment, arrêt du 16 juillet 1992, Legros e.a., C-163/90, Rec. p. I-4625).

49 En l'espèce, il n'existe aucun élément de nature à justifier une dérogation au principe selon lequel les effets d'un arrêt d'interprétation remontent à la date de l'entrée en vigueur de la règle interprétée (voir arrêt du 19 octobre 1995, Richardson, C-137/94, point 33, Rec. p. I-3407).

50 En premier lieu, le gouvernement français n'a pas démontré que, à l'époque à laquelle était perçu le droit d'enregistrement litigieux, le droit communautaire pouvait être raisonnablement compris comme autorisant le maintien de ce droit. Les arguments avancés pour prouver qu'il pensait bénéficier d'une dérogation en

vertu de l'article 9 de la directive 69/335, lui permettant d'appliquer des taux différents de ceux prescrits par l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive, sont en effet dénués de pertinence.

51 A cet égard, il y a lieu d'observer d'abord que le gouvernement français n'a pu fournir d'information sur l'éventuelle inscription de la déclaration dont il fait état au procès-verbal de la session du Conseil. Au demeurant, il est de jurisprudence constante que les déclarations inscrites à un procès-verbal du Conseil lors de travaux préparatoires aboutissant à l'adoption d'une directive ne sauraient être retenues pour son interprétation lorsque le contenu de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause et n'a, dès lors, pas de portée juridique (voir arrêt du 26 février 1991, Antonissen, C-292/89, Rec. p. 745, point 18).

52 Ensuite, il est constant que l'article 9 de la directive renvoie expressément, aux fins d'une dérogation aux dispositions de ladite directive, à la procédure prévue à l'article 102 du traité CE, qui n'a pas été suivie en l'espèce.

53 Enfin, il convient de relever que la dérogation dont se prévaut le gouvernement français ne porte que sur le taux du droit frappant les opérations visées à l'article 4, paragraphe 2, sous a), de la directive (augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions) et non celles visées à l'article 4, paragraphe 1, sous c), lu en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, sous b), qui comprennent les opérations de fusion.

54 En second lieu, l'argument tenant à l'importance du préjudice financier que le gouvernement français aurait à subir ne peut être retenu.

55 Les conséquences financières qui pourraient découler pour un gouvernement de l'illégalité d'une taxe ou d'un impôt n'ont jamais justifié, par elles-mêmes, la limitation des effets d'un arrêt de la Cour (voir arrêt Dansk Denkavit et

Poulsen Trading, précité). En outre, limiter les effets d'un arrêt en s'appuyant uniquement sur ce type de considérations aboutirait à réduire de façon substantielle la protection juridictionnelle des droits que les contribuables tirent de la réglementation fiscale communautaire (voir arrêt du 11 août 1995, Roders e.a., C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229).

56 Par conséquent, il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Sur les dépens

57 Les frais exposés par le gouvernement français et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant les juridictions nationales, il appartient à celles-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par les tribunaux de grande instance de Dax et de Quimper, par ordonnances des 15 juin et 9 août 1994, dit pour droit:

L'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux,

tel qu'il a été modifié par la directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport, applicable au 1er janvier 1976, puis par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, applicable au 1er janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 février 1996.

Le greffier Le président

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias