SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 13 de febrero de 1996 *

En los asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94,

que tienen por objeto dos peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el tribunal de grande instance de Dax (Francia) y el tribunal de grande instance de Quimper (Francia), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichos órganos jurisdiccionales entre

Société Bautiaa

y

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

y entre

Société française maritime SA

y

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

* Lengua de procedimiento: francés.

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto, en favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, por el artículo 7, párrafo 1 b) de la Directiva referente a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 103, p. 13; EE 09/01, p. 42); por la Directiva 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital (DO L 103, p. 15; EE 09/01, p. 44); por la Directiva 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335 (DO L 303, p. 9; EE 09/01, p. 46), y 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,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; C.N. Kakouris, J.-P. Puissochet y G. Hirsch, Presidentes de Sala; G. F Mancini, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, P.J.G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (Juez Ponente) y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Société Bautiaa, por M^{e} Pierre Poret, Abogado de París;

— en nombre de Société française maritime SA, por M^{e} Charles-Louis Vier, Abogado de París;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères en la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa y la Sra. Hélène Michard, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Société Bautiaa, representada por M^{e} Pierre Poret; de Société française maritime SA, representada por M^{e} Charles-Louis Vier; del Gobierno francés, representado por el Sr. Gauthier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la direction juridique del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Enrico Traversa y la Sra. Hélène Michard, expuestas en la vista de 12 de septiembre de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de noviembre de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 15 de junio y 9 de agosto de 1994, recibidas en el Tribunal de Justicia el 8 de julio y 13 de septiembre siguientes, el tribunal de grande instance de Dax y el tribunal de grande instance de Quimper plantearon, con arreglo

al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación 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 lo sucesivo, «Directiva 69/335»), en su versión modificada por la Directiva 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto, en favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, por el artículo 7, párrafo 1 b) de la Directiva referente a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 103, p. 13; EE 09/01, p. 42); por la Directiva 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital (DO L 103, p. 15; EE 09/01, p. 44; en lo sucesivo, «Directiva 73/80»); por la Directiva 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335 (DO L 303, p. 9; EE 09/01, p. 46), y 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 85/303»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, Société Bautiaa y el Directeur des services fiscaux des Landes (asunto C-197/94), y por otra, Société française maritime SA y el Directeur des services fiscaux du Finistère (asunto C-252/94), relativos a la devolución de ciertas sumas pagadas por dichas empresas a la Administración Tributaria con arreglo a las disposiciones legales nacionales relativas a la tasa de inscripción registral (droit d'enregistrement) aplicada a las aportaciones de capital efectuadas en el marco de una fusión.

Normativa nacional

3 Según el artículo 810-I del code général des impôts francés (Código General de Impuestos; en lo sucesivo, «Código»),

«el tipo de gravamen de la tasa de inscripción registral aplicable a las aportaciones de bienes muebles será del 1 %».

4 Existen varias excepciones a dicha norma. Así, en el título denominado «Aumentos del capital», el artículo 812-I-1° del Código establece lo siguiente

«[...] el tipo de gravamen de la tasa establecida en el apartado I del artículo 810 será del 3 % cuando dicha tasa se aplique a documentos en los que se consignen aumentos del capital de las sociedades contempladas en el artículo 108 [es decir, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades] efectuados mediante la transformación de beneficios, de reservas, o de provisiones de cualquier naturaleza.»

5 En lo que se refiere en especial a las operaciones de fusión, el artículo 816 del Código establece lo siguiente:

«I.El régimen aplicable a los documentos en los que se consignen operaciones de fusión en las que participen exclusivamente personas jurídicas u organismos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades será el siguiente:

1° Se abonará una tasa fija de inscripción registral o una tasa fija de publicidad de operaciones inmobiliarias de 1.220 FF.

2° Se reducirá al 1,20 % la tasa proporcional del 3 % prevista en el artículo 812-I-1°.

Dicha tasa se calculará sobre el valor del patrimonio neto de la sociedad absorbida, una vez deducido el importe desembolsado y no amortizado del capital social [...]»

Normativa comunitaria

6 Por lo que respecta al impuesto sobre las aportaciones de capital, la Directiva 69/335, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tiene como objetivo, en particular, principal armonizar los elementos que intervienen en el establecimiento y en la recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital en la Comunidad, en el marco de la supresión de los obstáculos fiscales que se oponen a la libre circulación de capitales.

7 El artículo 4 de dicha Directiva contiene la lista de operaciones gravadas por el impuesto sobre las aportaciones y la lista de operaciones a las que los Estados miembros pueden decidir aplicar dicho impuesto. En especial, dicho artículo establece lo siguiente:

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

[...]

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

[...]

2. Podrán estar sujetas al impuesto sobre las aportaciones las operaciones siguientes:

a) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios, reservas o provisiones;

[...]»

8 Inicialmente, el artículo 7 de la Directiva 69/335 fijaba una escala de tipos de gravamen máximos y mínimos, entre los cuales los Estados miembros podían elegir libremente los que se aplicarían en su territorio, y preveía la aplicación de unos tipos reducidos, obligatorios o facultativos, en función de la naturaleza de la operación realizada. Dicho artículo estaba redactado así:

«1. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones que el Consejo adopte de conformidad con el apartado 2:

a) el tipo del impuesto sobre las aportaciones no podrá sobrepasar el 2 % ni ser inferior al 1 %;

b) este tipo se reducirá en un 50 % o más cuando una o varias sociedades de capital aporten la totalidad de su patrimonio, o una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes.

[...]

4. Cuando un Estado miembro haga uso de la facultad prevista en el apartado 2 del artículo 4, se podrá liquidar el impuesto sobre las aportaciones con un tipo reducido.»

9 Dichos tipos de gravamen se han modificado en dos ocasiones.

10 En primer lugar, el artículo 1 de la Directiva 73/80, aplicable a partir del 1 de enero de 1996, dispuso lo siguiente:

«El tipo del impuesto sobre las aportaciones contemplado en el artículo 7 de la Directiva citada anteriormente [69/335] quedará fijado en el 1 % a partir del 1 de enero de 1976.»

El artículo 2 añadía:

«Los tipos reducidos que se contemplan en las letras b) y b) *bis* del apartado 1 del artículo 7 de la misma Directiva quedarán fijados entre el 0 % y el 0,50 % a partir del 1 de enero de 1976.»

11 Más tarde, la Directiva 85/303, aplicable a partir del 1 de enero de 1986, eximió del impuesto las operaciones contempladas en la letra b) del apartado 1 del artículo 7. En su versión modificada por esta última Directiva, el artículo 7 quedó redactado así:

«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, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.

[...]»

12 El artículo 9 de la Directiva 69/335 contempla sin embargo la posibilidad de no aplicar en ciertos casos los tipos de gravamen previstos en el artículo 7:

«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.»

13 Por último, en su artículo 10, la Directiva 69/335 dispone:

«Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas 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;

[...]»

Asunto C-197/94

14 El 5 de noviembre de 1990, la sociedad anónima Bautiaa absorbió a la Société nouvelle de matériaux et travaux publics (en lo sucesivo, «SNMTP»), con efectos retroactivos al 1 de enero de 1990, por un valor neto de 1.931.948 FF. En el documento en el que se consignaba la fusión se preveía el pago de una tasa proporcional de inscripción registral del 1,20 % sobre una cantidad de 1.881.948 FF, que representaba el «resultado» de la operación de fusión, es decir la diferencia entre el valor del activo neto aportado por SNMTP y el importe desembolsado y no amortizado de su capital social (50.000 FF). La sociedad Bautiaa abonó al Tesoro público dicha tasa, que ascendía a 22.583 FF, el 9 de enero de 1991.

15 El 31 de diciembre de 1991, dicha sociedad reclamó a la Administración Tributaria la devolución de la tasa que había abonado, alegando que el artículo 816-I-2° del

Código, que grava las operaciones de fusión con una tasa proporcional de inscripción registral del 1,20 %, resultaba incompatible con la versión modificada de la Directiva 69/335, que prohíbe a los Estado miembros someter a impuestos sobre las aportaciones de capital las fusiones efectuadas a partir del 1 de enero de 1986. Mediante decisión de 27 de abril de 1992, el Directeur des services fiscaux des Landes desestimó la reclamación.

16 El 9 de julio de 1992, la sociedad Bautiaa interpuso recurso contra el Directeur des services fiscaux ante el tribunal de grande instance de Dax, solicitando la devolución de las tasas abonadas.

17 En el marco de dicho procedimiento, el Directeur des services fiscaux indicó en primer lugar que, desde el punto de vista fiscal, la operación de fusión que dio origen al cobro de la tasa controvertida se considera como un aumento del capital mediante transformación de reservas. Según doctrina jurisprudencial de la «chambre des requêtes» (Sala de la Cour de cassation) de 31 de octubre de 1927, la incorporación de las reservas al capital se descompone en dos operaciones: por un lado, la distribución a los socios de una parte o de la totalidad de las reservas constituidas por la sociedad y, por otro, la aportación inmediata de dichas reservas por parte de los mismos socios y su incorporación al capital social, con la entrega de acciones liberadas a los accionistas como contrapartida. Para compensar la exención del impuesto sobre el reparto de beneficios aplicable a dicha distribución de acciones, se estableció una tasa de inscripción registral específica para la transformación de reservas en capital. Según el Directeur des services fiscaux, dicho razonamiento debe hacerse extensible también a la fusión, dado que esta última puede producir el efecto de transformar las reservas de la sociedad absorbida en capital de la sociedad absorbente. El gravamen de la operación de fusión compensa así, en su opinión, la exención del impuesto sobre la renta otorgada a la distribución de acciones liberadas.

18 A continuación, el Directeur des services fiscaux sostuvo que la Directiva 69/335, en su versión modificada en último lugar por la Directiva 85/303, sólo se aplica al impuesto ordinario sobre las aportaciones de capital, que grava las aportaciones puras y simples, y no contempla la tasa exigible en caso de transformación de reservas en capital o en caso de fusión, dado que esta última es un «sustituto del impuesto sobre el reparto de beneficios», cuya justificación es distinta de la del impuesto sobre las aportaciones de capital contemplado en la Directiva.

19 La sociedad Bautiaa sostuvo, por su parte, que la tasa del 1,20 % aplicada a los documentos en los que se consignen operaciones de fusión con arreglo al artículo 816-I-2° del Código no es sino un caso particular de la tasa proporcional del 3 % prevista en el artículo 812-I-1° del mismo Código, que a su vez no es otra que el «impuesto sobre las aportaciones.de capital» que establece el apartado I del artículo 810, pero con un tipo de gravamen de 3 % y no de 1 %. De ello deduce que la tasa del 1,20 % aplicada a la operación de fusión del 26 de diciembre de 1990 es un impuesto sobre las aportaciones de capital, contrario a la Directiva 69/335, en su versión modificada, y que la argumentación de la Administración calificándola de sustituto del impuesto sobre el reparto de beneficios es inoperante.

20 Mediante resolución de 15 de junio de 1994, el tribunal de grande instance de Dax suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Los artículos 99 y siguientes del Tratado y el artículo 7 de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969 (modificada por última vez por la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985), ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una normativa nacional que mantenga una tasa de inscripción registral [droit d'enregistrement] del 1,20 % que grave las operaciones de fusión de sociedades, como hacen los artículos 812 a 816-I del Código General de Impuestos?»

Asunto C-252/94

21 Société française maritime SA realizó, entre 1987 y 1991, diversas operaciones de fusión a las que el Estado francés aplicó un impuesto sobre las aportaciones de capital del 1,20 %, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 816-I-2° del Código. El importe total de las tasas abonadas por Société française maritime SA con ocasión de dichas fusiones asciende a 1.406.440 FF.

22 El 5 de marzo de 1992, Société française maritime SA reclamó la devolución de las tasas abonadas por ella, con excepción de la tasa fija de 1.220 FF, que es a su juicio la única que puede exigírsele.

23 En apoyo de su reclamación, dicha sociedad alegó que las disposiciones del artículo 816-I-2° del Código que gravan las operaciones de fusión con un impuesto proporcional sobre las aportaciones de capital del 1,20 % no se ajustan al artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por las Directivas 73/80 y 85/303. Precisó a este respecto que la Directiva 73/80, que entró en vigor el 1 de enero de 1976, había establecido como tipo máximo para los impuestos que gravan las fusiones el 0,50 %, mientras que la Directiva 85/303 había ordenado a los Estados miembros eximir, a partir del 1 de enero de 1986, las operaciones que, el 1 de julio de 1984, estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

24 El Directeur des services fiscaux du Finistère desestimó su reclamación mediante decisión del 12 de octubre de 1992.

25 El 20 de noviembre de 1992, Société française maritime SA interpuso recurso contra el Directeur des services fiscaux de Finistère ante el tribunal de grande instance de Quimper, y solicitó la devolución de las mencionadas tasas invocando los mismos motivos que había formulado previamente en su reclamación. La Administración Tributaria alegó en su defensa que no procedía admitir el recurso de la sociedad en lo que respecta a las tasas abonadas en 1987 y 1989, que era extemporáneo, así como que el litigio sólo podía referirse a la fusión efectuada en enero de 1991. Sostuvo también que la tasa del 1,20 % no constituye un impuesto sobre las aportaciones de capital propiamente dicho, sino que es en realidad un sustituto del impuesto sobre el reparto de beneficios, que la Directiva 69/335 no contempla.

26 Société française maritime SA rechazó las alegaciones de la Administración sobre la inadmisibilidad de su recurso en lo que respecta a las tasas abonadas en 1987 y 1989, señalando que, en virtud de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), no cabe invocar la preclusión de los plazos de recurso contra el nacional de un Estado miembro que invoca las disposiciones de una Directiva antes de que se haya producido una adecuada adaptación del Derecho nacional a ésta.

27 Mediante resolución interlocutoria de 9 de agosto de 1994, el tribunal de Quimper declaró la inadmisibilidad del recurso de la sociedad en lo que respecta a las tasas abonadas en 1987 y 1989 y decidió, en cuanto a los demás extremos del recurso, que procedía plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Contra esta última decisión se interpuso el 9 de agosto de 1994 un recurso de casación. Mediante escrito de 2 de marzo de 1995, registrado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 7 de marzo siguiente, el tribunal de Quimper indicó que, a su juicio, no procedía suspender el presente procedimiento.

28 La cuestión prejudicial del tribunal de grande instance de Quimper está formulada así:

«La Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985, que determina especialmente el régimen fiscal de las fusiones y que establece que "los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984" (apartado 1 del artículo 7 de la Directiva), en relación con la Directiva 73/80/CEE, de 9 de abril de 1973, que estableció, con efectos al 1 de enero de 1976, un límite máximo del 0,50 % para los impuestos que graven las fusiones, ¿autoriza a la Administración Tributaria de un Estado miembro a exigir una tasa de inscripción registral [droit d'enregistrement] proporcional del 1,20 % en las operaciones de fusión?»

29 Mediante auto de 30 de junio de 1995, se acordó la acumulación de los dos asuntos a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Interpretación de la versión modificada de la Directiva 69/335

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales, los órganos jurisdiccionales remitentes pretenden esencialmente saber si el apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/80, que entró en vigor el 1 de enero de

1976, y más tarde por la Directiva 85/303, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se opone a la aplicación de una normativa nacional que mantiene en el 1,20 % el tipo de gravamen de la tasa de inscripción registral aplicable a las aportaciones de bienes muebles al capital social producidas en el marco de una fusión.

31 A fin de calificar la tasa controvertida a la luz de la Directiva 69/335 y de apreciar su compatibilidad con esta última, en particular en lo que respecta a los tipos de gravamen aplicables, es necesario, en primer lugar, examinar si unas operaciones como las que dieron lugar, en los dos litigios principales, al cobro del impuesto sobre las aportaciones de capital están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 y calificarlas con arreglo a esta última. En efecto, del artículo 1 de la Directiva, en relación con su artículo 4, se deduce que un impuesto que grava las aportaciones de capital a las sociedades de capitales constituye un «impuesto sobre las aportaciones» a efectos de la Directiva cuando dicho impuesto se aplica a operaciones contempladas en ésta.

32 A este respecto, se debe precisar que las operaciones que se hallan sujetas al impuesto sobre las aportaciones armonizado o que los Estados miembros pueden decidir someter a dicho impuesto están consignadas en el artículo 4 de la Directiva de manera objetiva y uniforme para todos los Estados miembros, sin hacer referencia a eventuales particularidades de los diferentes Derechos nacionales o a la organización de los regímenes fiscales nacionales.

33 De los autos se deduce que la tasa controvertida se aplica a las operaciones de fusión en las que participan exclusivamente personas jurídicas u organismos que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

34 Tales operaciones constituyen operaciones de aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, contempladas en la letra c) del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 69/335, en el caso particular que se contempla en la letra b) del apartado 1 del artículo 7, a saber, la aportación por una o varias sociedades de capital de la totalidad de su patrimonio a una o más sociedades de capital en trámite de constitución o ya existentes.

35 Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno francés, no es posible aislar, en el marco de una operación de fusión contemplada en la Directiva 69/335, una operación de transformación de reservas en capital que tendrá lugar en la sociedad que va a ser absorbida y a la que le sería aplicable la letra a) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 69/335.

36 En efecto, por una parte, el término «fusión», utilizado en la disposición nacional, designa claramente una operación de concentración de capitales que consiste en el aumento del capital de una sociedad, llamada «absorbente», mediante la aportación de la totalidad del activo que le hace otra sociedad, llamada «absorbida»; por otra parte, el objetivo de la operación de concentración de capitales es reforzar otra sociedad ya existente, la sociedad absorbente, cuyo capital resulta aumentado por la aportación efectuada por los accionistas de la sociedad absorbida. Sobre este último punto, el Tribunal de Justicia recordó en efecto en su sentencia de 5 de febrero de 1991, Deltakabel (C-15/89, Rec. p. I-241), apartado 14, que el criterio decisivo para que una operación de concentración pueda ser gravada con el impuesto sobre las aportaciones reside en el refuerzo del potencial económico de la sociedad a la que dicha operación beneficie.

37 De ello se deduce que, en los dos litigios principales, la operación de transformación de reservas en capital efectuada por la sociedad absorbida únicamente constituyó una modalidad de la operación de concentración de capitales, la cual, a efectos de aplicación de la Directiva, sólo se concretó en el momento en que se produjo el aumento del capital por la aportación del activo de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente. En efecto, sólo cuando llega a su fin el proceso de unión de las dos sociedades se cumple el requisito de refuerzo del potencial económico y sólo entonces resulta justificada la aplicación del impuesto sobre las aportaciones al tipo de gravamen fijado en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335.

38 Resulta, pues, que operaciones como las controvertidas en los litigios principales están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 y deben examinarse a la luz de la letra c) del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva (aumento del capital mediante aportación de bienes de cualquier naturaleza), con las consecuencias que ello entraña en lo que respecta a la aplicación del tipo de gravamen del impuesto sobre las aportaciones, en virtud del apartado 1 del artículo 7, en su versión modificada por la Directiva 85/303.

39 En cuanto a la tasa que grava dicha operaciones, es jurisprudencia reiterada que la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véanse las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217).

40 Dado que la tasa de inscripción registral controvertida se aplica a operaciones de aportación de capital comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, dicho gravamen constituye un impuesto sobre las aportaciones de capital a efectos de esta última. Procede por consiguiente examinar su compatibilidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en particular en lo que respecta al tipo de gravamen.

41 Esta última disposición ha sufrido varias modificaciones sucesivas. Así, es patente que, entre el 1 de enero de 1976 y el 31 de diciembre de 1985, el mantenimiento en un Estado miembro de un impuesto sobre las aportaciones de capital como la tasa controvertida era incompatible con la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/80, que establecía que los tipos reducidos contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 no podían sobrepasar el 0,50 %.

42 A partir del 1 de enero de 1986, el mantenimiento de dicha tasa continuó siendo incompatible con la Directiva, pues el apartado 1 del artículo 7 fue modificado de nuevo por la Directiva 85/303, que obliga claramente a eximir de todo impuesto sobre las aportaciones las operaciones de aumento del capital efectuadas mediante la aportación de la totalidad del activo de una sociedad a otra.

43 Por consiguiente, procede responder a la cuestión formulada que el apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/80, que entró en vigor el 1 de enero de 1976, y posteriormente por la Directiva 85/303,

que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se opone a la aplicación de una normativa nacional que mantiene un tipo de gravamen del 1,20 % para la tasa de inscripción registral que recae sobre las aportaciones de bienes muebles efectuadas en el marco de una fusión.

Sobre los efectos en el tiempo de la presente sentencia

44 En el transcurso de la vista, el Gobierno francés solicitó a este Tribunal de Justicia que limitara los efectos en el tiempo de la presente sentencia, en el caso de que considerara que el mantenimiento de una tasa de inscripción registral como la impugnada en el litigio principal no es compatible con el Derecho comunitario.

45 En apoyo de su petición alegó, por una parte, la existencia de una incertidumbre objetiva e importante, imputable al comportamiento de otros Estados miembros y sobre todo de la Comisión, y, por otra, las consecuencias extremadamente graves que dicha sentencia produciría sobre la Hacienda Pública francesa.

46 En cuanto al primer argumento, el Gobierno francés ha hecho referencia a una declaración efectuada durante los trabajos preparatorios de la Directiva 69/335, según la cual

«las delegaciones reconocen [...] que dicho artículo (a saber, el artículo 9 de la Directiva) permite a Francia aplicar a las operaciones contempladas en la letra a) del apartado 2 del artículo 4 tipos de gravamen diferentes de los previstos en el apartado 4 del artículo 7»,

disposición esta última que corresponde, según dicho Gobierno, al apartado 1 del artículo 7 en la versión definitiva de la Directiva.

47 Procede recordar a este respecto que, según jurisprudencia reiterada, la interpretación que da el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, a una norma de Derecho comunitario aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse en el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véase la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16).

48 Habida cuenta de estos principios, una limitación de los efectos de la sentencia que decide sobre la solicitud de interpretación debe seguir siendo totalmente excepcional (véase, en particular, la sentencia Denkavit italiana, antes citada, apartado 17). En efecto, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían 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 habían contribuido eventualmente los propios comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión (véase, en particular, la sentencia de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625).

49 En el presente caso, no existe ningún elemento que pueda justificar apartarse del principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se remontan a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada (véase la sentencia de 19 de octubre de 1995, Richardson, C-137/94, Rec. p. I-3407, apartado 33)

50 En primer lugar, el Gobierno francés no ha demostrado que, en la época en que se percibía la tasa de inscripción registral controvertida, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que autorizara el mantenimiento de dicha tasa. En efecto, carecen de pertinencia los argumentos

invocados para probar que dicho Gobierno creía disfrutar, en virtud del artículo 9 de la Directiva 69/335, de una excepción que le permitía aplicar tipos de gravamen diferentes de los establecidos por la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva.

51 A este respecto, procede observar en primer término que el Gobierno francés no ha podido proporcionar información sobre la eventual inclusión en el acta de la sesión del Consejo de la declaración a que dicho Gobierno se refiere. Por lo demás, según reiterada jurisprudencia, las declaraciones incluidas en un acta del Consejo durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una Directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de la declaración no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tenga, por consiguiente, alcance jurídico (véase la sentencia de 26 de febrero de 1991, Antonissen, C-292/89, Rec. p. I-745, apartado 18).

52 A continuación, se debe señalar que es evidente que, en lo que respecta al establecimiento de excepciones a las disposiciones de la Directiva, el artículo 9 de ésta remite expresamente al procedimiento previsto en el artículo 102 del Tratado CE, que no se ha utilizado en el presente asunto.

53 Por último, procede destacar que la excepción que invoca el Gobierno francés sólo se refiere al tipo de gravamen del impuesto aplicable a las operaciones contempladas en la letra a) del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva (aumento del capital mediante capitalización de beneficios, reservas o provisiones) y no a las contempladas en la letra c) del apartado 1 del artículo 4, en relación con la letra b) del apartado 1 del artículo 7, entre las que se encuentran las operaciones de fusión.

54 En segundo lugar, no cabe acoger la alegación relativa a la gravedad del perjuicio financiero que sufriría el Gobierno francés.

55 Las consecuencias económicas que pudieran derivarse para un Gobierno de la ilegalidad de una tasa o de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia (véase la senten-

cia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal comunitaria confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229).

56 Por consiguiente, no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

57 Los gastos efectuados por el Gobierno francés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal de grande instance de Dax y el tribunal de grande instance de Quimper mediante resoluciones de 15 de junio de 1994 y de 9 de agosto de 1994, declara:

El apartado 1 del artículo 7 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, en su versión modificada por la Directiva 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital, que entró en vigor el 1 de enero de 1976, y posteriormente por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se opone a la aplicación de una normativa nacional que mantiene un tipo de gravamen del 1,20 % para la tasa de inscripción registral que recae sobre las aportaciones de bienes muebles efectuadas en el marco de una fusión.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de febrero de 1996.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias