ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
13 de Fevereiro de 1996 *

Nos processos apensos C-197/94 e C-252/94,

que têm por objecto dois pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 177.° do Tratado CE, pelo tribunal de grande instance de Dax (França) e pelo tribunal de grande instance de Quimper (França), destinados a obter, nos litígios pendentes nestes órgãos jurisdicionais entre

Société Bautiaa

e

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

e entre

Société française maritime

e

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

* Língua do processo: francês.

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), modificada pela Directiva 73/79/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, que altera o âmbito de aplicação da taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital prevista, em benefício de determinadas operações de reestruturação de sociedades, no n.° 1, alínea b), do artigo 7.° da directiva relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), pela Directiva 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44), pela Directiva 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974, que altera o n.° 2 do artigo 5.° da Directiva 69/335 (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46), e pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. N. Kakouris, J.-P. Puissochet e G. Hirsch, presidentes de secção, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (relator) e L. Sévon, juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da sociedade Bautiaa, por Pierre Poret, advogado no foro de Paris,

— em representação da Société française maritime, por Charles-Louis Vier, advogado no foro de Paris,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Jean-Louis Falconi, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa e Hélène Michard, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da sociedade Bautiaa, representada pelo advogado Pierre Poret, da Société française maritime, representada pelo advogado Charles-Louis Vier, do Governo francês, representado por Gauthier Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção Jurídica do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Enrico Traversa e Hélène Michard, na audiência de 12 de Setembro de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 14 de Novembro de 1995,

profere o presente

Acórdão

1 Por acórdãos de 15 de Junho e 9 de Agosto de 1994, que deram entrada no Tribunal em 8 de Julho e 13 de Setembro seguintes, o tribunal de grande instance de Dax e o tribunal de grande instance de Quimper submeteram, nos termos do

artigo 177.° do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22, a seguir «Directiva 69/335»), modificada pela Directiva 73/79/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, que altera o âmbito de aplicação da taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital prevista, em benefício de determinadas operações de reestruturação de sociedades, no n.° 1, alínea b), do artigo 7.° da directiva relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), pela Directiva 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44, a seguir «Directiva 73/80»), pela Directiva 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974, que altera o n.° 2 do artigo 5.° da Directiva 69/335 (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46), e pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171, a seguir «Directiva 85/303»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a sociedade Bautiaa ao directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94) e, por outro, a Société française maritime ao directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94), a respeito da restituição de determinados montantes pagos por elas à administração fiscal, em aplicação de disposições legislativas nacionais relativas ao imposto de registo sobre as entradas de capital feitas aquando de uma fusão.

A legislação nacional

3 O artigo 810-I do code général des impôts francês (a seguir «código») dispõe:

«A taxa do imposto de registo cobrado sobre as entradas em bens móveis é fixada em 1%.»

4 Esta regra tem várias excepções. Assim, sob a epígrafe «Aumentos de capital», o artigo 812-I-1.° do código dispõe:

«... o imposto instituído em I do artigo 810 é cobrado à taxa de 3% quando se aplique aos actos de aumento, através da incorporação de lucros, de reservas ou de provisões de qualquer natureza, do capital das sociedades referidas no artigo 108» (isto é, sujeitas ao imposto sobre as sociedades).

5 No que respeita especialmente às operações de fusão, o artigo 816 do código dispõe:

«I. Os actos que consignam operações de fusão em que participam exclusivamente pessoas colectivas ou entidades sujeitas a imposto sobre as sociedades beneficiam do seguinte regime:

1.° É-lhes aplicado um imposto fixo de registo ou uma taxa fixa de publicidade imobiliária de 1 220 FF;

2.° O imposto proporcional de 3% previsto no 1.° do I do artigo 812 é reduzido para 1,20%

Este imposto é calculado sobre o valor do activo líquido da sociedade incorporada, após dedução do montante liberado e não amortizado do capital social...»

A regulamentação comunitária

6 No que respeita ao imposto sobre as entradas de capital, a Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, visa designadamente a harmonização dos elementos que contribuem, na Comunidade, para a fixação e cobrança do imposto sobre as entradas de capital, no contexto da eliminação dos obstáculos fiscais que se opõem à livre circulação de capitais.

7 O artigo 4.° dessa directiva fixa a lista das operações que originam a cobrança de imposto sobre as entradas de capital e daquelas a que os Estados-Membros podem sujeitar a esse imposto. Dispõe em especial

«1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

...

c) o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;

...

2. Podem ser sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as operações a seguir indicadas:

a) o aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da incorporação de lucros, reservas ou provisões;

...»

8 Inicialmente, o artigo 7.° da Directiva 69/335 fixava um leque de taxas no interior do qual os Estados-Membros podiam fixar livremente as taxas aplicáveis no seu território e previa a aplicação de taxas reduzidas obrigatórias ou facultativas em função da natureza da operação realizada. Tinha a seguinte redacção:

«1. Até à entrada em vigor das disposições a adoptar pelo Conselho nos termos do n.° 2:

a) a taxa do imposto sobre as entradas de capital não pode exceder 2% nem ser inferior a 1%;

b) a referida taxa será reduzida de 50%, ou mais, quando uma ou mais sociedades de capitais entreguem a totalidade do respectivo património, ou um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes.

...

4. Quando um Estado-Membro faça uso da faculdade prevista no n.° 2 do artigo 4.°, o imposto sobre as entradas de capital pode ser cobrado com taxa reduzida.»

9 As taxas assim fixadas foram alteradas por duas vezes.

10 Antes de mais, o artigo 1.° da Directiva 73/80, aplicável em 1 de Janeiro de 1976, dispôs:

«A taxa do imposto sobre as entradas de capital prevista no artigo 7.° da directiva acima referida (69/335) é fixada em 1% a partir de 1 de Janeiro de 1976.»

O artigo 2.° acrescentava:

«As taxas reduzidas previstas no n.° 1, alíneas b) e bb) do artigo 7.° da mesma directiva são fixadas entre 0% e 0,50% a partir de 1 de Janeiro de 1976.»

11 Seguidamente, a Directiva 85/303, aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1986, isentou as operações referidas no artigo 7.°, n.° 1, alínea b). O artigo 7.°, modificado por esta directiva, tem a seguinte redacção:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.°, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

A isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

...

2. Os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.° 1 (isto é, que não sejam operações de fusão, cisão ou entrega parcial de activos), ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

...»

12 O artigo 9.° da Directiva 69/335 prevê contudo a possibilidade de derrogação às taxas previstas no artigo 7.°:

«Certas categorias de operações ou de sociedades de capitais podem ser objecto de isenção, de redução ou de majoração de taxas, por razões de equidade fiscal ou de ordem social, com o fim de permitir a um Estado-Membro enfrentar situações especiais. O Estado-Membro que tencione tomar essa medida deve informar a Comissão em tempo útil e para efeitos da aplicação do artigo 102.° do Tratado.»

13 Por fim, o artigo 10.° da Directiva 69/335 dispõe:

«Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

a) em relação às operações referidas no artigo 4.°;

b) em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.°

...»

Quanto ao processo C-197/94

14 Em 5 de Novembro de 1990, a sociedade Bautiaa incorporou a Société nouvelle de matériaux et travaux publics (a seguir «SNMTP»), com efeito retroactivo a 1 de Janeiro de 1990, por um valor líquido de 1 931 948 FF. Previa-se no acto de fusão que seria cobrado um imposto de registo proporcional de 1,20% sobre o montante de 1 881 948 FF, que representava o «boni» de fusão resultante da operação, ou seja, a diferença entre o valor do activo líquido entregue pela SNMTP e o montante liberado e não amortizado do seu capital social (50 000 FF). Este imposto, que era de 22 583 FF, foi pago às Finanças pela sociedade Bautiaa em 9 de Janeiro de 1991.

15 Em 31 de Dezembro de 1991, esta sociedade solicitou à administração fiscal a restituição de imposto pago, invocando a incompatibilidade do artigo 816-I-2.° do

código, que sujeita as operações de fusão ao imposto de registo proporcional de 1,20%, com a Directiva 69/335, tal como foi posteriormente alterada, que proíbe os Estados-Membros de cobrarem imposto sobre as entradas de capital sobre as fusões realizadas posteriormente a 1 de Janeiro de 1986. Por decisão de 27 de Abril de 1992, o directeur des services fiscaux des Landes indeferiu a reclamação.

16 Em 9 de Julho de 1992, a sociedade Bautiaa intentou no tribunal de grande instance de Dax, contra o directeur des services fiscaux, uma acção para restituição do imposto pago.

17 No âmbito dessa acção, o directeur des services fiscaux começou por alegar que a operação de fusão que originou a cobrança do imposto controvertido constitui, no plano fiscal, uma incorporação de reservas. Em aplicação de jurisprudência da chambre des requêtes de 31 de Outubro de 1927, a incorporação de reservas decompõe-se em duas operações: por um lado, a distribuição aos sócios da totalidade ou parte das reservas constituídas pela sociedade e, por outro, a entrada imediata dessas reservas feita pelos mesmos sócios, e portanto a sua incorporação no capital social, como contrapartida da entrega de acções gratuitas aos accionistas. Para compensar a isenção do imposto de distribuição que incide sobre essa distribuição de acções, teria sido instituído um imposto de registo específico sobre as incorporações de reservas. Segundo o directeur des services fiscaux, este entendimento devia ser alargado ao caso da fusão, uma vez que esta poderia ter como efeito incorporar as reservas da sociedade incorporante no capital da sociedade incorporada. A tributação da operação de fusão compensa, em seu entender, a isenção do imposto sobre o rendimento de que beneficia a distribuição de acções gratuitas.

18 Em seguida, o directeur des services fiscaux sustentou que a Directiva 69/335, com as alterações introduzidas em último lugar pela Directiva 85/303, só se aplica ao imposto normal sobre as entradas de capital sobre as entradas efectuadas a título puro e simples, e não visa o imposto exigível em caso de incorporação de reservas ou de fusão, uma vez que este último imposto constitui um «substituto do imposto de distribuição», cuja justificação é alheia ao imposto sobre as entradas de capital, tal como vem previsto na directiva.

19 A sociedade Bautiaa sustentou, por seu lado, que o imposto de 1,20% cobrado sobre os actos de fusão nos termos do artigo 816-I-2.° do código é apenas uma taxa especial do imposto proporcional de 3% previsto no artigo 812-I-1.° do mesmo código, que por sua vez não é mais do que o «imposto sobre as entradas de capital» instituído pelo artigo 810-I, cobrado à taxa de 3% em vez de 1%. Daí conclui que o imposto de 1,20% cobrado sobre a operação de fusão de 26 de Dezembro de 1990 é um imposto sobre as entradas de capital cuja cobrança é contrária à Directiva 69/335, com as alterações introduzidas, e que a argumentação administrativa sobre o substituto do imposto de distribuição é inoperante.

20 Por decisão de 15 de Junho de 1994, o tribunal de grande instance de Dax suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 99.° e segs. do Tratado e o artigo 7.° da Directiva 69/335/CEE de 17 de Julho de 1969 (alterada em último lugar pela Directiva 85/303/CEE de 10 de Junho de 1985) devem ser interpretados no sentido de que obstam à aplicação de uma legislação nacional que mantém um imposto de registo de 1,20% sobre as operações de fusão de sociedades, como fazem os artigos 812 a 816-I do code général des impôts?»

Quanto ao processo C-252/94

21 A Société française maritime procedeu, entre 1987 e 1991, a diversas operações de fusão que originaram a cobrança, pelo Estado francês, de um imposto sobre as entradas de capital de 1,20%, em aplicação do disposto no artigo 816-I-2.° do código. O montante total do imposto pago pela Société française maritime por ocasião dessas fusões é de 1 406 940 FF.

22 Em 5 de Março de 1992, a Société française maritime requereu a restituição do imposto pago, deduzido o imposto fixo de 1 220 FF, único de que ela se considera devedora.

23 Em apoio do seu pedido, alegou que o disposto no artigo 816-I-2.° do código, que aplica às operações de fusão um imposto sobre as entradas de capital proporcional de 1,20%, não é conforme com o artigo 7.° da Directiva 69/335, alterado pelas Directivas 73/80 e 85/303. Esclareceu a este respeito que a Directiva 73/80 limitou, com efeitos a 1 de Janeiro de 1976, a 0,50% o imposto cobrado aquando de fusões, ao passo que a Directiva 85/303 impôs aos Estados-Membros que isentassem, com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, as operações que, em 1 de Julho de 1984, estavam já isentas ou eram tributadas a uma taxa que não excedesse 0,50%.

24 O directeur des services fiscaux du Finistère indeferiu a reclamação por decisão de 12 de Outubro de 1992.

25 Em 20 de Novembro de 1992, a Société française maritime demandou o directeur des services fiscaux du Finistère no tribunal de grande instance de Quimper e pediu a restituição do referido imposto, invocando os mesmos fundamentos que já formulara na reclamação. Em sua defesa, a administração fiscal alegou que a reclamação da sociedade quanto ao imposto pago em 1987 e 1989 era inadmissível e extemporânea, e que só permanecia em causa a operação de fusão realizada em Janeiro de 1991. Sustentou também que o imposto de 1,2% não é um imposto sobre as entradas de capital propriamente dito, sendo de facto um substituto do imposto de distribuição, que não estaria abrangido pela Directiva 69/335.

26 A Société française maritime contestou a inadmissibilidade da sua reclamação invocada pela administração no que respeita ao imposto pago em 1987 e 1989 porque, nos termos de um acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de Julho de 1991, Emmott (C-208/90, Colect., p. I-4269), a caducidade não pode ser invocada contra um nacional de um Estado-Membro que invoque as disposições de uma directiva, antes de esta ter sido correctamente transposta para o direito nacional.

27 Por decisão interlocutória de 9 de Agosto de 1994, o tribunal de Quimper julgou inadmissível a reclamação da sociedade respeitante ao imposto pago em 1987 e 1989 e decidiu, quanto ao restante, que devia submeter uma questão prejudicial ao Tribunal. Esta última decisão foi objecto de recurso de cassação em 9 de Agosto de 1994. Por ofício de 2 de Março de 1995, entrado na Secretaria do Tribunal em 7 de Março seguinte, o tribunal de Quimper informou de que, em seu entender, não havia que suspender a presente instância.

28 A questão prejudicial do tribunal de Quimper está assim formulada:

«A Directiva 85/303, de 10 de Junho de 1985, que estabelece, designadamente, o regime fiscal das fusões e prevê que 'Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações que, à data de 1 de Julho de 1994, estavam isentas ou eram tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%' (artigo 7.°, n.° 1, da directiva), conjugada com a Directiva 73/80, de 9 de Abril de 1973, que, com efeitos a 1 de Janeiro de 1976, limitou a 0,50% os impostos cobrados aquando das fusões, permite a cobrança de um imposto de registo proporcional de 1,20% pela administração fiscal de um Estado-Membro aquando das operações de fusão?»

29 Por despacho de 30 de Junho de 1995, os dois processos foram apensados para efeitos da audiência e do acórdão.

Quanto à interpretação da Directiva 69/335 alterada

30 Com as suas questões prejudiciais, os órgãos jurisdicionais de reenvio pretendem essencialmente saber se o artigo 7.°, n.° 1, da Directiva 69/335, com as alterações introduzidas pela Directiva 73/80, aplicável em 1 de Janeiro de 1976, e

posteriormente pela Directiva 85/303, aplicável em 1 de Janeiro de 1986, se opõe à aplicação de uma legislação nacional que mantém em 1,20% a taxa do imposto de registo sobre as entradas em bens móveis efectuadas no âmbito de uma fusão.

31 Para qualificar o imposto controvertido à luz da Directiva 69/335 e apreciar a sua compatibilidade com esta, em especial no que respeita às taxas aplicáveis, deve-se, em primeiro lugar, examinar se operações como as que levaram, nos dois litígios nos processos principais, à cobrança de um imposto sobre as entradas de capital são abrangidas pelo âmbito de aplicação da Directiva 69/335 e qualificá-las na perspectiva desta. Com efeito, resulta do artigo 1.° da directiva, conjugado com o artigo 4.°, que o imposto cobrado sobre as entradas de capital em sociedades constitui um «imposto sobre as entradas de capital», na acepção da directiva, quando se aplica a operações nela previstas.

32 A este respeito, deve esclarecer-se que as operações que estão sujeitas ou que podem ser sujeitas pelos Estados-Membros ao imposto sobre as entradas de capital harmonizado estão definidas no artigo 4.° da directiva de modo objectivo e uniforme para todos os Estados-Membros, sem referência às especificidades eventuais dos direitos nacionais ou à organização dos regimes fiscais nacionais.

33 Resulta dos autos que o imposto controvertido é cobrado sobre as operações de fusão em que participem exclusivamente pessoas colectivas ou organismos sujeitos ao imposto sobre as sociedades.

34 Estas operações são operações de aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, previstas no artigo 4.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 69/335, no caso particular referido no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), ou seja, a entrega, por uma ou mais sociedades de capitais, da totalidade do respectivo património a uma ou mais sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes.

35 Contrariamente ao que sustenta o Governo francês, não é possível, no contexto de uma operação de fusão prevista na Directiva 69/335, isolar uma operação de incorporação de reservas ocorrida na sociedade destinada a ser incorporada e que seria abrangida pelo artigo 4.°, n.° 2, alínea a), da Directiva 69/335.

36 Efectivamente, por um lado, o termo «fusão» utilizado pela disposição nacional designa claramente uma operação de reunião de capitais que consiste no aumento do capital de uma sociedade, designada por «incorporante», pela entrada da totalidade do activo que é feita por outra sociedade, designada por «incorporada»; por outro, a finalidade da operação de reunião de capitais consiste no reforço de outra sociedade já existente, a sociedade incorporante, cujo capital é aumentado pela entrada feita pelos accionistas da sociedade incorporada. Quanto a este último ponto, o Tribunal já recordou efectivamente, no acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, Deltakabel (C-15/89, Colect., p. I-241, n.° 14), que o critério decisivo para que uma operação de reunião de capitais possa ser tributada em imposto sobre as entradas de capital reside no reforço do potencial económico da sociedade que essa operação beneficia.

37 Daí resulta que, nos dois litígios nos processos principais, a operação de incorporação de reservas a que a sociedade incorporada teria procedido apenas constituiu uma modalidade da operação de reunião de capitais que, para efeitos de aplicação da directiva, só se concretizou no momento do aumento de capital pela entrada do activo da sociedade incorporada na sociedade incorporante. Com efeito, só no termo do processo de reagrupamento das duas sociedades é que a condição do reforço do potencial económico fica preenchida e se justifica a aplicação de um imposto sobre as entradas de capital, à taxa fixada pelo artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335.

38 Verifica-se portanto que operações como as que estão em causa nos litígios principais se incluem no âmbito de aplicação da Directiva 69/335 e devem ser examinadas à luz do artigo 4.°, n.° 1, alínea c), da directiva (aumento de capital mediante uma entrada de qualquer natureza), com as consequências que daí decorrem quanto à aplicação da taxa do imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 7.°, n.° 1, tal como foi alterado pela Directiva 85/303.

39 No que respeita ao imposto que incide sobre estas operações, resulta de jurisprudência constante que a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v. acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, e de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, C-200/90, Colect., p. I-2217).

40 Como o imposto de registo controvertido se aplica a operações de entrada de capital abrangidas pelo âmbito de aplicação da Directiva 69/335, constitui um imposto sobre as entradas de capital, na acepção desta última. Assim, deve examinar-se a sua compatibilidade com o artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335, em especial no aspecto da taxa.

41 Como esta disposição foi objecto de modificações sucessivas, verifica-se que, de 1 de Janeiro de 1976 a 31 de Dezembro de 1985, a manutenção num Estado-Membro de um imposto sobre as entradas de capital como o que está em causa era incompatível com o artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335, alterado pela Directiva 73/80, que dispunha que as taxas reduzidas previstas no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), não podiam ser superiores a 0,50%.

42 A partir de 1 de Janeiro de 1986, a manutenção de tal imposto tornou-se incompatível com a directiva, tendo em seguida o artigo 7.°, n.° 1, sido modificado pela Directiva 85/503, que prevê de modo claro a isenção de qualquer imposto sobre as entradas de capital nas operações em que o aumento de capital se faça pela entrega da totalidade do activo de uma sociedade a outra.

43 Por conseguinte, deve responder-se à questão submetida que o artigo 7.°, n.° 1, da Directiva 69/335, com as alterações introduzidas pela Directiva 73/80, aplicável em 1 de Janeiro de 1976, e posteriormente pela Directiva 85/303, aplicável em 1 de

Janeiro de 1986, se opõe à aplicação de uma legislação nacional que mantém em 1,20% a taxa do imposto de registo sobre as entradas em bens móveis efectuadas no âmbito de uma fusão.

Quanto aos efeitos do presente acórdão no tempo

44 Na audiência, o Governo francês pediu ao Tribunal que limitasse no tempo os efeitos do presente acórdão, caso considerasse que a manutenção de um imposto de registo como o que está em causa no processo principal não é compatível com o direito comunitário.

45 Em apoio do seu pedido, invoca, por um lado, a existência de uma incerteza objectiva e importante, imputável ao comportamento dos outros Estados-Membros e sobretudo da Comissão, e, por outro, as consequências extremamente graves que o acórdão teria para as finanças públicas da França.

46 Quanto ao primeiro argumento, o Governo francês refere uma declaração feita durante os trabalhos preparatórios da Directiva 69/335, segundo a qual

«As delegações declaram... que este artigo (o artigo 9.° da directiva) permite à França aplicar às operações referidas no artigo 4.°, n.° 2, alínea a), taxas diferentes das previstas no artigo 7.°, n.° 4»,

sendo que esta última disposição corresponde, em seu entender, ao artigo 7.°, n.° 1, da versão definitiva da directiva.

47 A este respeito, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante, no exercício da competência que lhe confere o artigo 177.° do Tratado, a interpretação pelo Tribunal de Justiça de uma disposição do direito comunitário esclarece e precisa, quando tal é necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daí resulta que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz a relações jurídicas nascidas e constituídas antes do acórdão que decide do pedido de interpretação, se, por outro lado, estiverem preenchidas as condições que permitem levar aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio referente à aplicação dessa norma (v. acórdão de 27 de Março de 1980, Denkavit Italiana, 61/79, Recueil, p. 1205, n.° 16).

48 Tendo em conta estes princípios, uma limitação dos efeitos de um acórdão que decide um pedido de interpretação deve ser absolutamente excepcional (v. designadamente o acórdão Denkavit Italiana, já referido, n.° 17). Efectivamente, o Tribunal só recorreu a essa solução em circunstâncias muito precisas. Foi esse o caso quando existia o risco de repercussões económicas graves, devidas em especial ao número elevado de relações jurídicas constituídas de boa fé com base numa regulamentação considerada validamente em vigor, e quando se verificava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido incitados a um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária, devido a uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza essa para que tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão (v. designadamente acórdão de 16 de Julho de 1992, Legros e o., C-163/90, Colect., p. I-4625).

49 No caso vertente, não existe qualquer elemento susceptível de justificar uma derrogação ao princípio segundo o qual os efeitos de um acórdão interpretativo retroagem à data de entrada em vigor da norma interpretada (v. acórdão de 19 de Outubro de 1995, Richardson, C-137/94, Colect., p. I-3407, n.° 33).

50 Em primeiro lugar, o Governo francês não demonstrou que, na época em que era cobrado o imposto de registo controvertido, o direito comunitário podia ser razoavelmente entendido como autorizando a manutenção desse imposto. Os argumentos aduzidos para demonstrar que ele pensava beneficiar de uma derrogação ao

abrigo do artigo 9.° da Directiva 69/335, que lhe permitia aplicar taxas diferentes das previstas no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva, são efectivamente desprovidos de pertinência.

51 A este respeito, deve observar-se antes de mais que o Governo francês não forneceu informações sobre a eventual inclusão da declaração por ele invocada na acta da sessão do Conselho. Aliás, é jurisprudência constante que as declarações inscritas numa acta do Conselho por ocasião dos trabalhos preparatórios que levam à adopção de uma directiva não podem ser consideradas para a interpretação desta quando o conteúdo da declaração não encontre qualquer expressão no texto da disposição em causa e não tenha, portanto, relevância jurídica (v. acórdão de 26 de Fevereiro de 1991, Antonissen, C-292/89, Colect., p. 745, n.° 18).

52 Em seguida, é pacífico que o artigo 9.° da directiva remete expressamente, para efeitos de derrogação às disposições da referida directiva, para o procedimento previsto no artigo 102.° do Tratado CE, que não foi aplicado no presente caso.

53 Por fim, deve observar-se que a derrogação invocada pelo Governo francês apenas incide sobre a taxa do imposto aplicado às operações referidas no artigo 4.°, n.° 2, alínea a), da directiva (aumento de capital por incorporação de lucros, reservas ou provisões) e não às referidas no artigo 4.°, n.° 1, alínea c), conjugado com o artigo 7.°, n.° 1, alínea b), que incluem as operações de fusão.

54 Em segundo lugar, o argumento relativo à importância do prejuízo financeiro que o Governo francês teria de suportar não pode ser acolhido.

55 As consequências financeiras que poderiam decorrer para um governo da ilegalidade de uma taxa ou de um imposto nunca justificaram, em si, a limitação dos efeitos de um acórdão do Tribunal (v. acórdão Dansk Denkavit e Poulsen

Trading, já referido). Além disso, limitar os efeitos de um acórdão com base apenas neste tipo de considerações levaria a reduzir de forma substancial a protecção jurisdicional dos direitos atribuídos aos particulares pela regulamentação fiscal comunitária (v. acórdão de 11 de Agosto de 1995, Roders e o., C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229).

56 Por conseguinte, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

57 As despesas efectuadas pelo Governo francês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais nacionais, compete a estes decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo tribunal de grande instance de Dax e pelo tribunal de grande instância de Quimper, por acórdãos de 15 de Junho e de 9 de Agosto de 1994, declara:

O artigo 7.°, n.° 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais,

com as alterações introduzidas pela Directiva 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital, aplicável em 1 de Janeiro de 1976, e posteriormente pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, aplicável em 1 de Janeiro de 1986, opõe-se à aplicação de uma legislação nacional que mantém em 1,20% a taxa do imposto de registo sobre as entradas em bens móveis efectuadas no âmbito de uma fusão.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sévon

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 13 de Fevereiro de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias