ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

26 septembre 2000 *

Dans l'affaire C-134/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

IGI — Investimentos Imobiliários SA

et

Fazenda Pública

en présence de:

Ministério Público,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, 10 et 12, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO

* Langue de procédure: le portugais.

L 249, p. 25), dans sa version résultant de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. D. A. O. Edward, président de chambre, L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (rapporteur) et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. G. Cosmas,

greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour IGI — Investimentos Imobiliários SA, par M^e C. Osório de Castro, avocat à Porto,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des Communautés européennes du ministère des Affaires étrangères, Â. Seiça Neves, membre du même service, et R. Barreira, conseiller au centre d'études juridiques de la présidence du Conseil des ministres, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement espagnol, par M. S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^mes A. M. Alves Vieira et H. Michard, membres du service juridique, en qualité d'agents.

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 mai 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 17 mars 1999, parvenue à la Cour le 19 avril suivant, le Supremo Tribunal Administrativo a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), sept questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 4, 10 et 12, paragraphe 1, 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), dans sa version résultant de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant IGI — Investimentos Imobiliários SA (ci-après «IGI») à Fazenda Pública à propos du paiement de droits exigés pour l'inscription d'une augmentation du capital social de cette société au Registo Nacional de Pessoas Colectivas (registre national des personnes morales).

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de son premier considérant, la directive tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur.

4 Selon le sixième considérant de la directive, la poursuite d'une telle finalité suppose, en ce qui concerne la taxation frappant les rassemblements de capitaux, la suppression des impôts indirects jusqu'alors en vigueur dans les États membres et l'application, à leur place, d'un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un niveau égal dans tous les États membres.

5 Aux termes de l'article 4 de la directive:

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

a) la constitution d'une société de capitaux;

...

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

...

3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1 sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux et notamment:

a) la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent;

b) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres;

c) le changement de l'objet social d'une société de capitaux;

d) la prorogation de la durée d'une société de capitaux.»

6 L'article 7 de la directive dispose:

«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, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

...»

7 La directive prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Ces impôts, dont la perception est interdite, sont notamment énumérés à l'article 10 de la directive, aux termes duquel:

«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;

c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

8 L'article 12 de la directive précise:

«1. Par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir:

...

e) des droits ayant un caractère rémunératoire;

...»

La réglementation nationale

9 L'article 24 du décret-loi n° 144/83, du 31 mars 1983 (*Diário da República* I, série A, n° 75, du 31 mars 1983), prévoit:

«Les personnes morales doivent faire inscrire au registre national des personnes morales les actes et les faits suivants:

a) Constitution;

...

d) Modification de l'objet ou du capital social;

...»

10 L'article 73 du décret-loi n° 144/83 dispose que des taxes fixées par arrêté du ministre de la Justice sont dues pour l'inscription au registre national des personnes morales et l'émission des certificats d'admissibilité des raisons sociales et des dénominations. Le produit de ces taxes est versé au Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Caisse des conservateurs, notaires et agents de la justice, ci-après la «Caisse»), qui supporte les dépenses d'installation et de fonctionnement du registre national des personnes morales.

11 L'article 3, paragraphe 1, du tableau des émoluments du registre national des personnes morales, approuvé par l'arrêté n° 366/89, du 22 mai 1989 (*Diário da República* I, série A, n° 117, du 22 mai 1989), dispose que, pour chaque inscription effectuée conformément aux articles 36 et suivants du décret-loi n° 42/89 (*Diário da República* I, série A, n° 29, du 3 février 1989), une somme de 1 500 PTE est perçue. En vertu de l'article 3, paragraphe 4, dudit arrêté, ce montant est majoré, pour chaque inscription d'une augmentation de capital d'une personne morale, de 0,5 % de l'augmentation concernée. Selon l'article 3, paragraphe 5, du même arrêté, le montant prévu au paragraphe 4 est encore majoré lors des inscriptions d'augmentations de capital de certaines entreprises.

12 L'article 57, paragraphe 1, de la loi n° 10-B/96, du 23 mars 1996 (*Diário da República* I, série A, n° 71, du 23 mars 1996), prévoit dans certains cas une réduction de moitié des droits légaux dus en raison d'opérations d'augmentation du capital social de sociétés réalisées au cours de l'année 1996.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Le 27 juin 1996, IGI a procédé à l'inscription d'une augmentation de son capital social au registre national des personnes morales. Le 8 juillet 1996, les services du registre commercial de Porto ont fixé le montant des droits d'inscription à 12 501 500 PTE, somme dont IGI s'est acquittée.

14 Toutefois, cette dernière a contesté la liquidation de ces droits devant le Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, qui a rejeté son recours. Elle a alors interjeté appel devant le Supremo Tribunal Administrativo en faisant valoir que la perception desdits droits était incompatible avec la Constitution de la République portugaise ainsi qu'avec la directive. Devant la juridiction de renvoi, IGI conclut à

l'annulation du jugement frappé d'appel et au remboursement des sommes versées, assorties des intérêts de droit.

15 S'interrogeant sur la conformité de l'article 3 du tableau des émoluments du registre national des personnes morales avec la directive, le Supremo Tribunal Administrativo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Les articles 10 et 12 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, peuvent-ils être invoqués par un particulier dans ses relations avec l'État, même si celui-ci n'a pas transposé la directive dans son ordre juridique interne?

2) Les opérations visées à l'article 4, paragraphe 3, de la directive 69/335 doivent-elles être considérées comme relevant de l'interdiction énoncée à l'article 10 de cette directive, de telle sorte qu'il est interdit de percevoir à leur égard non seulement le droit d'apport, mais aussi toute autre imposition, quelle que soit sa forme, même s'il s'agit d'une taxe et non pas d'un impôt?

3) Les dispositions des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la même directive doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que le montant des taxes dues en raison de l'inscription des augmentations de capital (imposée par la loi) au registre national des personnes morales varie en fonction du montant de telles augmentations?

4) Ces taxes variables peuvent-elles être considérées comme étant fonction des coûts du service fourni?

5) Les coûts en cause comprennent-ils les traitements des fonctionnaires, agents ou employés des services publics, les frais occasionnés par des opérations mineures effectuées gratuitement et une fraction des frais généraux (loyers des installations, coûts liés au matériel informatique et à la communication, électricité, eau et autres) imputables aux opérations d'enregistrement?

6) Peut-on considérer, au regard des articles précités de ladite directive, ces frais variables résultant des augmentations de capital comme étant l'expression de droits standard et, partant, autorisés?

7) Peut-on considérer, au regard des mêmes articles de la directive, que peuvent être autorisés des droits dont le montant dépasse le coût du service? Et, dans l'affirmative, dans quelle proportion? Si un tel dépassement est manifestement déraisonnable, le montant des taxes peut-il être réduit en équité?»

Sur les questions préjudicielles

16 Il y a lieu de constater d'emblée que les questions de la juridiction de renvoi dans la présente affaire sont dans une large mesure identiques à celles posées par la même juridiction dans les affaires qui ont fait l'objet des arrêts du 29 septembre 1999, Modelo (C-56/98, Rec. p. I-6427, ci-après l'«arrêt Modelo I»), et du 21 septembre 2000, Modelo (C-19/99, Rec. p. I-7213), relatives à la perception des émoluments exigés pour l'établissement d'un acte notarié constatant une augmentation du capital social d'une société de capitaux.

17 Par ces questions, la juridiction de renvoi demande en substance, tout d'abord, si la perception de droits pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales peut être considérée comme une imposition au sens de la directive. Si tel est le cas, la

juridiction de renvoi cherche ensuite à savoir si de tels droits d'inscription sont frappés par l'interdiction prévue à l'article 10 de la directive ou s'il s'agit de droits ayant un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la même directive. À cet égard, la juridiction nationale demande notamment à la Cour de lui fournir des éléments concernant la définition des droits ayant un caractère rémunératoire. Enfin, ladite juridiction cherche à savoir si l'article 10 de la directive, lu en combinaison avec son article 12, paragraphe 1, sous e), engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Sur la qualification d'imposition au sens de la directive

18 Selon la législation nationale, les personnes morales sont obligées de faire inscrire au registre national des personnes morales les modifications de leur capital social et de payer des droits lors de cette inscription. Le produit de ceux-ci est versé à la Caisse, qui supporte les dépenses de fonctionnement du registre national des personnes morales, le paiement de la partie fixe du salaire des notaires et des autres fonctionnaires ainsi que, après autorisation du ministère de la Justice, d'autres dépenses dans le domaine judiciaire (voir arrêt Modelo I, point 20).

19 Il en résulte que les droits en cause au principal, dus en application d'une règle de droit édictée par l'État, sont versés par une personne privée à l'État pour financer des missions de cet État (voir arrêt Modelo I, point 21).

20 Au vu des objectifs poursuivis par la directive, notamment la suppression des impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport, il convient de qualifier d'imposition, au sens de la directive, des droits d'inscription

perçus par l'État pour une opération relevant de la directive et versés à ce dernier pour supporter des dépenses publiques (voir arrêt Modelo I, point 22).

21 Il résulte de ce qui précède que la directive doit être interprétée en ce sens que la perception de droits, tels que ceux en cause au principal, pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales constitue une imposition au sens de la directive.

Sur l'interdiction prévue à l'article 10 de la directive

22 En vertu de l'article 10, sous c), de la directive, en dehors du droit d'apport, sont interdites les impositions pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique. Cette interdiction se justifie par le fait que, si les impositions en cause ne frappent pas les apports de capitaux en tant que tels, elles sont néanmoins perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire de l'instrument utilisé pour rassembler des capitaux, de sorte que leur maintien risquerait de mettre également en cause les buts poursuivis par la directive (arrêts du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23, et Modelo I, point 24).

23 Cette interdiction vise non seulement les droits acquittés à l'occasion de l'immatriculation des nouvelles sociétés, mais également les droits dus pour l'enregistrement des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet dès lors qu'ils sont aussi perçus en raison d'une formalité essentielle liée à la forme juridique des sociétés en cause. Sans constituer formellement une procédure préalable à l'exercice de l'activité des sociétés de capitaux, l'enregistrement des augmentations de capital n'en conditionne pas moins l'exercice et la poursuite de cette activité (voir arrêts du 2 décembre 1997, Fantask e.a., C-188/95, Rec. p. I-6783, point 22, et Modelo I, point 25).

24 L'augmentation du capital social d'une société de capitaux devant, en droit portugais, obligatoirement faire l'objet d'une inscription au registre national des personnes morales, il convient de constater que cette inscription constitue une formalité essentielle liée à la forme juridique de la société et qu'elle conditionne l'exercice et la poursuite de l'activité de celle-ci.

25 Par conséquent, il convient de répondre que des droits dus pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales sont, lorsqu'ils constituent une imposition au sens de la directive, en principe, prohibés en vertu de l'article 10, sous c), de la directive.

Sur la dérogation prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive

26 Il y a lieu de relever que la distinction entre les impositions interdites par l'article 10 de la directive et les droits ayant un caractère rémunératoire implique que ces derniers comprennent les seules rétributions dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu. Une rétribution dont le montant serait dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier ou dont le montant serait calculé non en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération devrait être regardée comme une imposition relevant de la seule interdiction instituée par l'article 10 de la directive (arrêts du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, points 41 et 42, ainsi que Modelo I, point 29).

27 Pour certaines opérations, telles que, par exemple, l'immatriculation d'une société, il peut être difficile de déterminer le coût de l'opération. L'évaluation de

ce coût ne peut, dans un tel cas, être que forfaitaire et doit être établie de façon raisonnable en prenant en compte, notamment, le nombre et la qualification des agents, le temps passé par ces agents ainsi que les divers frais matériels nécessaires à l'accomplissement de cette opération (arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, précité, point 43).

28 À cet égard, il convient de rappeler que la Cour a jugé, au point 30 de l'arrêt Fantask e.a., précité, que, pour calculer les montants des droits à caractère rémunératoire, un État membre est en droit de prendre en compte non seulement les coûts, matériels et salariaux, qui sont directement liés à l'accomplissement des opérations d'enregistrement dont ils constituent la contrepartie, mais aussi, dans les conditions indiquées par M. l'avocat général au point 43 de ses conclusions dans la même affaire, la fraction des frais généraux de l'administration compétente qui sont imputables à ces opérations.

29 La Cour a également jugé, au point 28 de l'arrêt Fantask e.a., précité, qu'il peut être admis qu'un État membre ne perçoive des droits que pour les opérations d'enregistrement les plus importantes et qu'il répercute sur ceux-ci les coûts d'opérations mineures effectuées gratuitement.

30 Le montant d'un droit à caractère rémunératoire ne doit pas nécessairement varier en fonction des frais réellement exposés par l'administration à l'occasion de chaque opération d'enregistrement et un État membre est en droit de fixer à l'avance, sur la base des coûts moyens d'enregistrement prévisibles, des droits standard pour l'accomplissement des formalités d'inscription des sociétés de capitaux. Rien ne s'oppose, en outre, à ce que les montants de ces droits soient établis pour une durée indéterminée dès lors que l'État membre s'assure, à intervalles réguliers, par exemple chaque année, qu'ils continuent de ne pas dépasser ses coûts d'enregistrement (arrêt Fantask e.a., précité, point 32).

31 Toutefois, il convient de constater qu'un droit, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital nominal souscrit, ne saurait,

par sa nature même, constituer un droit à caractère rémunératoire au sens de la directive. En effet, même s'il peut exister, dans certains cas, un lien entre la complexité d'une opération d'enregistrement et l'importance des capitaux souscrits, le montant d'un tel droit sera généralement sans rapport avec les frais concrètement exposés par l'administration lors des formalités d'immatriculation (arrêt Fantask e.a., précité, point 31).

32 Dans l'affaire au principal, le montant des droits d'inscription augmente directement en proportion du capital nominal souscrit. En outre, et alors même que, dans certains cas, lesdits droits sont réduits de moitié, étant donné qu'ils sont perçus au taux non négligeable de 0,5 % sans qu'aucune limite ait été instituée, ils sont susceptibles d'atteindre un montant considérable. Dans ces conditions, de tels droits ne sauraient être considérés comme ayant un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive.

33 Aussi, dès lors que la juridiction nationale aurait constaté que les droits perçus doivent être considérés comme entrant dans le champ d'application de l'interdiction prévue à l'article 10 de la directive, il lui appartiendrait, en principe, d'ordonner le remboursement des sommes perçues en violation de cette disposition.

34 Selon une jurisprudence constante, le droit d'obtenir le remboursement des sommes perçues en violation du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire. Il appartient, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de l'État membre de régler les modalités procédurales de l'action en répétition de l'indu, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni ne rendent pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (arrêt Fantask e.a., précité, points 38 et 47).

35 Dans ces circonstances, il convient de répondre que n'ont pas un caractère rémunératoire, au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, des droits perçus pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales, tels que les droits en cause au principal, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital social souscrit.

Sur l'effet direct de l'article 10 de la directive

36 Il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'abstient de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en fait une transposition incorrecte (voir, notamment, arrêts du 23 février 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a., C-236/92, Rec. p. I-483, point 8; du 5 mars 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, point 28, et Modelo I, point 33).

37 À cet égard, il suffit de relever que l'interdiction posée par l'article 10 de la directive est formulée en termes suffisamment précis et inconditionnels pour pouvoir être invoquée par les justiciables devant leurs juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire à cette directive (arrêts Solred, précité, point 29, et Modelo I, point 34).

38 Dès lors, il convient de constater que l'article 10 de la directive engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Sur les dépens

39 Les frais exposés par les gouvernements portugais et espagnol, ainsi que par la Commission, 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 la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Supremo Tribunal Administrativo, par décision du 17 mars 1999, dit pour droit:

1) **La directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, dans sa version résultant de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprétée en ce sens que la perception de droits, tels que ceux en cause au principal, pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales constitue une imposition au sens de cette directive.**

2) **Des droits dus pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales sont,**

lorsqu'ils constituent une imposition au sens de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, en principe, prohibés en vertu de l'article 10, sous c), de la même directive.

3) N'ont pas un caractère rémunératoire, au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, des droits perçus pour l'inscription d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux à un registre national des personnes morales, tels que les droits en cause au principal, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital social souscrit.

4) L'article 10 de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Edward Sevón Jann

Ragnemalm Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 septembre 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

D. A. O. Edward