# ARRÊT DE LA COUR
2 décembre 1997 *

Dans l'affaire C-188/95,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par l'Østre Landsret (Danemark) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

**Fantask A/S e.a.**

et

**Industriministeriet (Erhvervsministeriet),**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée, en dernier lieu, par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, C. Gulmann, H. Ragnemalm et M. Wathelet, présidents de chambre, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur), G. Hirsch, P. Jann et L. Sevón, juges,

* Langue de procédure: le danois.

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

considérant les observations écrites présentées:

— pour Fantask A/S, par M[e] Thomas Rørdam, avocat à Copenhague,

— pour Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S et Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, par M[es] Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen et Henning Aasmul-Olsen, avocats à Copenhague,

— pour Aalborg Portland A/S, par M[e] Karen Dyekjær-Hansen, avocat à Copenhague,

— pour Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S et Pen-Sam ApS e.a., par M[es] Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe et Lau Normann Jørgensen, du cabinet Kromann et Münter, avocats à Copenhague,

— pour le gouvernement danois, par M. Peter Biering, chef de division au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M[e] Karsten Hagel-Sørensen, avocat à Copenhague,

— pour le gouvernement français, par M[me] Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Frédéric Pascal, chargé de mission à la même direction, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement suédois, par M. Erik Brattgård, conseiller au département du commerce extérieur du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. John E. Collins, Assistant Treasury solicitor, en qualité d'agent, assisté de M^me^ Eleanor Sharpston, barrister,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Anders C. Jessen et Enrico Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents, assistés de M^es^ Susanne Helsteen et Jens Rostock-Jensen, du cabinet Reumert et Partnere, avocats à Copenhague,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Fantask A/S, représentée par M^e^ Preben Jøker Thorsen, avocat à Copenhague, de Norsk Hydro Danmark A/S, de Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S et de Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, représentées par M^e^ Henning Aasmul-Olsen, d'Aalborg Portland A/S, représentée par M^e^ Lars Hennenberg, avocat à Copenhague, de Forsikrings-Aktieselskabet Alka, de Robert Bosch A/S, d'Uponor A/S, d'Uponor Holding A/S et de Pen-Sam ApS e.a., représentés par M^e^ Henrik Peytz, avocat à Copenhague, d'Industriministeriet (Erhvervsministeriet), représenté par M^e^ Karsten Hagel-Sørensen, du gouvernement danois, représenté par M. Peter Biering, du gouvernement français, représenté par M. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement italien, représenté par M. Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. John E. Collins, assisté de M^me^ Eleanor Sharpston, et de la Commission, représentée par MM. Anders C. Jessen et Enrico Traversa, assistés de M^es^ Jens Rostock-Jensen et Hans Henrik Skjødt, avocat à Copenhague, à l'audience du 29 avril 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 juin 1997,

rend le présent

## Arrêt

1 Par ordonnance du 8 juin 1995, parvenue à la Cour le 15 juin suivant, l'Østre Landsret a posé, en application de l'article 177 du traité CE, huit questions préjudicielles relatives à l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée, en dernier lieu, par 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 de litiges opposant la société Fantask A/S (ci-après « Fantask ») et plusieurs autres sociétés ou groupes de sociétés à l'Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [ministère de l'Industrie danois (ministère du Commerce)] à propos des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation de nouvelles sociétés anonymes et sociétés à responsabilité limitée et lors de l'enregistrement d'augmentations de capital dont celles-ci font l'objet.

3 La loi n° 468, du 29 septembre 1917, première loi relative aux sociétés anonymes (*Lovtidende* A 1917, p. 1117), a rendu obligatoire l'inscription des sociétés anonymes et de leurs augmentations de capital dans un registre des sociétés. Cette inscription était soumise au paiement de droits dont il appartenait au ministre compétent de fixer les taux. Déjà profondément remaniée une première fois en 1930, cette loi a fait l'objet d'une révision générale par la loi n° 370, du 13 juin 1973, relative aux sociétés anonymes (*Lovtidende* A 1973, p. 1025). Le même jour, a été adoptée la loi n° 371 relative aux sociétés à responsabilité limitée, qui prévoit, en ce qui concerne ces dernières, des formalités d'enregistrement analogues à celles en vigueur pour les sociétés anonymes (*Lovtidende* A 1973, p. 1063).

4 L'article 154, paragraphe 3, de la loi relative aux sociétés anonymes et l'article 124, paragraphe 3, de la loi relative aux sociétés à responsabilité limitée habilitaient initialement le ministre compétent à fixer les taux des droits d'enregistrement pour ces deux catégories de sociétés.

5 Depuis l'intervention de la première loi sur les sociétés anonymes, et jusqu'en 1992, la structure des droits perçus lors de l'enregistrement des nouvelles sociétés et des augmentations de capital dont celles-ci font l'objet n'a pas évolué. Elle est composée d'un droit de base, fixe, et d'un droit complémentaire, calculé proportionnellement au montant du capital nominal souscrit. Leurs taux ont, en revanche, été modifiés à plusieurs reprises.

6 Au cours de la période comprise entre le 1er janvier 1974 et le 1er mai 1992, le droit de base a varié entre 500 et 1 700 DKR pour l'inscription d'une nouvelle société anonyme et d'une nouvelle société à responsabilité limitée et entre 200 et 900 DKR pour l'enregistrement d'une augmentation de capital, pour l'une et l'autre catégorie de sociétés. Pendant la même période, le droit complémentaire s'est élevé à 4 °/oo du capital souscrit, en cas d'inscription d'une nouvelle société, et à 4 °/oo de l'augmentation de capital, dans ce dernier cas.

7 Le « registre des sociétés anonymes » (ci-après le « registre »), institué par la loi n° 468, précitée, constituait une direction du ministère du Commerce, en charge de l'enregistrement des déclarations concernant les sociétés anonymes ainsi que, à partir de 1974, les sociétés à responsabilité limitée. Par la loi n° 851, du 23 décembre 1987, portant notamment modification de la loi relative aux sociétés anonymes et de la loi relative aux sociétés à responsabilité limitée (*Lovtidende* A 1987, p. 3229), le registre est devenu l'Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (direction du commerce et des sociétés, ci-après « Styrelsen »). Outre l'exécution des tâches d'enregistrement, la fixation et la perception des droits y afférents, Styrelsen participe à l'élaboration de la législation portant sur le droit des sociétés et le droit des affaires et veille à son application. Elle exerce en outre diverses activités de conseil et d'information.

8 A la suite d'un rapport de la Cour des comptes du Danemark qui, constatant les importants excédents des recettes sur les dépenses de Styrelsen, auxquels la perception du droit complémentaire avait donné lieu, mettait en doute la validité de ce dernier au regard du droit danois, le droit complémentaire a été supprimé par arrêté n° 301, du 30 avril 1992 (*Lovtidende* A 1992, p. 1149), à compter du 1er mai 1992. Parallèlement, le droit de base a été porté à 2 500 DKR pour l'inscription d'une nouvelle société anonyme et à 1 800 DKR pour l'inscription d'une nouvelle société à responsabilité limitée. Pour l'enregistrement d'une augmentation de capital, le montant à acquitter s'élève désormais, pour l'une et l'autre catégorie de sociétés, à 600 DKR.

9 C'est alors que la société Fantask et plusieurs sociétés ou groupes de sociétés ont sollicité de Styrelsen le remboursement des montants qu'ils avaient dû acquitter, entre 1983 et 1992, auprès de cette direction au titre du droit complémentaire. Seule Fantask a réclamé en outre la restitution de la somme versée au titre du droit de base.

10 Leurs demandes de remboursement ayant été rejetées, les sociétés en cause ont formé des recours contre le ministère de l'Industrie devant l'Østre Landsret. Dans leurs recours, les sociétés requérantes ont notamment soutenu, à la lumière, en particulier, de l'arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, ci-après l'« arrêt Ponente Carni »), que le droit complémentaire — et, dans le cas de Fantask, également le droit de base — était contraire aux articles 10 et 12 de la directive.

11 C'est dans ces conditions que l'Østre Landsret a sursis à statuer et posé à la Cour les huit questions préjudicielles suivantes:

« 1) Le droit communautaire pose-t-il certaines exigences au regard de la notion de 'caractère rémunératoire' visée à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, ou les États membres peuvent-ils librement décider ce qu'on doit entendre par 'rémunération d'un service particulier'?

2) Convient-il d'intégrer dans la base de calcul des droits perçus par un État membre sous couvert de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, en liaison avec l'enregistrement de la constitution d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée, ou avec l'augmentation de leur capital social, les types de coûts suivants (ou, le cas échéant, certains de ces coûts):

— Les charges salariales et cotisations de retraite pour les employés ne participant pas aux opérations d'enregistrement, tels que le personnel administratif des services d'enregistrement ou autres organismes chargés de tâches préparatoires dans le domaine juridique du droit des sociétés et autres personnes morales?

— Les frais exposés lors des opérations d'enregistrement d'autres actes afférents au droit des sociétés et autres personnes morales pour lesquels l'État membre a décidé qu'il ne serait pas acquitté de redevance particulière?

— Les frais exposés dans l'accomplissement de tâches autres que l'enregistrement incombant aux services de l'enregistrement en application de la législation sur les sociétés et autres personnes morales, et de la législation apparentée, telles que la supervision des comptes des sociétés et le contrôle de la comptabilité des sociétés?

— Le service des intérêts et l'amortissement de l'ensemble des coûts d'investissement se rattachant, de l'avis des services de l'enregistrement, aux domaines juridiques du droit des sociétés (et autres personnes morales) ainsi qu'aux domaines juridiques voisins?

— Les frais exposés à l'occasion de missions qui sont sans rapport avec des tâches d'enregistrement particulières?

— Les frais exposés dans le cadre d'activités d'information au public et d'orientation, sans rapport avec des tâches d'enregistrement particulières, comme la tenue de conférences, la rédaction d'articles et de brochures ainsi que la tenue de réunions avec les organisations professionnelles ou autres groupements d'intérêts?

3) a) L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre est privé de la possibilité de fixer des redevances standardisées, au moyen de règles applicables sans limitation de durée?

b) Dans la négative, l'État membre a-t-il l'obligation d'ajuster chaque année, ou à intervalles réguliers, le taux des droits?

c) Le fait que les droits soient fixés proportionnellement au montant du capital annoncé aux fins de l'enregistrement exerce-t-il une influence quelconque sur la réponse concernant les droits?

4) Les dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 1, sous e), et de l'article 10, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens que le montant exigé en tant que contrepartie de services particuliers, tels que l'enregistrement de la constitution ou de l'augmentation du capital social d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée, doit être calculé sur la base des frais réels exposés dans le cadre du service particulier — à savoir, l'enregistrement — ou bien la taxe afférente à un enregistrement donné peut-elle être fixée par exemple à concurrence d'un droit de base majoré d'un droit (4 $^{o}/_{oo}$) au prorata de l'apport nominal, de sorte que le montant de la taxe n'est pas fonction du temps consacré par les services de l'enregistrement ni des autres frais nécessairement exposés aux fins des opérations d'enregistrement?

5) Les dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 1, sous e), et de l'article 10, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens que, s'agissant de calculer d'éventuels montants à titre

de remboursement, l'État membre doit partir du principe que la taxe doit refléter les frais exposés en rapport avec le service particulier au moment où la prestation est effectuée, ou l'État membre est-il en droit de procéder à une évaluation globale à l'intérieur d'une période de temps plus longue correspondant, par exemple, à un exercice financier ou bien à l'intérieur d'une période correspondant, en droit national, au délai de prescription des actions en remboursement des frais déjà acquittés?

6) Pour autant qu'il existe en droit national un principe général selon lequel, s'agissant d'apprécier une demande en remboursement de droits indûment perçus, on doit attacher de l'importance au fait que la perception a eu lieu conformément à des règles qui ont été en vigueur durant une longue période sans que ni les autorités ni quiconque aient été conscients de ce que la perception de ces droits était dépourvue de base légale, le droit communautaire s'oppose-t-il à ce que la demande de remboursement de droits perçus contrairement à la directive 69/335/CEE puisse être écartée en vertu d'un tel principe?

7) Le droit communautaire s'oppose-t-il à un état de droit prévalant sur le plan national, suivant lequel les autorités d'un État membre, en tant que partie dans des affaires ayant pour objet des demandes de remboursement de droits perçus contrairement à la directive 69/335/CEE, font valoir — avec succès — que les délais de prescription nationaux commencent à courir avec la mise en œuvre irrégulière de la directive 69/335/CEE?

8) Les dispositions combinées de l'article 10, paragraphe 1, et de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, telles qu'elles ont été interprétées dans les questions précédentes, engendrent-elles des droits dont les ressortissants des différents États membres puissent se prévaloir devant les juridictions nationales? »

12 Il convient tout d'abord de rappeler les finalités et le contenu de la directive tels qu'ils ont été précisés dans l'arrêt Ponente Carni.

13 Comme il ressort de son préambule, la directive tend à promouvoir la liberté de circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur. 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.

14 Dès lors, la directive prévoit la perception d'un droit d'apport sur les capitaux rassemblés qui, selon ses sixième et septième considérants, doit, pour ne pas perturber la circulation des capitaux, être harmonisé à l'intérieur de la Communauté en ce qui concerne non seulement ses taux, mais aussi sa structure (arrêt du 27 juin 1979, Conradsen, 161/78, Rec. p. 2221, point 11). Ce droit d'apport est régi par les dispositions des articles 2 à 9 de la directive.

15 L'article 3 détermine les sociétés de capitaux auxquelles sont applicables les dispositions de la directive, au nombre desquelles figurent, notamment, les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée de droit danois.

16 Les articles 4, 8 et 9 énumèrent, sous réserve des dispositions de l'article 7, les opérations soumises au droit d'apport et celles qui peuvent être exonérées par les États membres. Selon les dispositions de l'article 4, paragraphe 1, sous a) et c), la constitution d'une société de capitaux et l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature figurent respectivement au nombre des opérations soumises au droit d'apport.

17 La directive prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres dont le maintien risquerait de

remettre en cause les buts poursuivis. Ces impôts indirects, dont la perception est interdite, sont énumérés aux articles 10 et 11 de la directive. L'article 10 dispose:

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

...

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 ».

18 Les dispositions de l'article 12, paragraphe 1, de la directive établissent une liste exhaustive des taxes et droits autres que le droit d'apport qui, par dérogation aux articles 10 et 11, peuvent frapper les sociétés de capitaux à l'occasion des opérations visées par ces dernières dispositions (voir, en ce sens, arrêt du 2 février 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, point 9). L'article 12 de la directive vise, en son paragraphe 1, sous e), les « droits ayant un caractère rémunératoire ».

**Sur les cinq premières questions**

19 Par ses cinq premières questions, auxquelles il convient de répondre conjointement, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunératoire, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des

sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors de l'enregistrement des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause ou s'ils peuvent être fixés de manière à couvrir l'ensemble ou une partie des dépenses de l'administration en charge de ces opérations.

20 Dans la mesure où les dispositions de l'article 12 de la directive dérogent, en particulier, aux interdictions posées par son article 10, il convient d'examiner au préalable si les droits litigieux relèvent de l'une ou l'autre de ces interdictions.

21 L'article 10 de la directive, lu à la lumière de son dernier considérant, prohibe notamment les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Sont ainsi visées, parmi d'autres, les impositions qui, quelle que soit leur forme, sont dues pour la constitution d'une société de capitaux et l'augmentation de son capital [article 10, sous a)], ou pour l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique [article 10, sous c)]. Cette dernière 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 (arrêt du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23).

22 En l'espèce, le droit de base et le droit complémentaire, en tant qu'ils sont acquittés à l'occasion de l'immatriculation des nouvelles sociétés anonymes et sociétés à responsabilité limitée, sont directement visés par l'interdiction posée par l'article 10, sous c), de la directive. Une conclusion analogue s'impose également lorsque ces droits sont 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.

23 En ce qui concerne l'interprétation de la notion de droit ayant un caractère rémunératoire qui figure à l'article 12 de la directive, les gouvernements danois et suédois soutiennent que cette notion couvre également des droits dont le montant est calculé de manière à compenser non seulement les coûts des formalités d'enregistrement directement en cause, mais aussi l'ensemble des dépenses de l'administration perceptrice qui sont liées, en particulier, à l'élaboration et l'application de la législation en matière de droit des sociétés.

24 Le gouvernement danois fait plus particulièrement valoir que la directive n'a pas procédé à une harmonisation des législations des États membres concernant les droits ayant un caractère rémunératoire visés à l'article 12, paragraphe 1, sous e), dont la définition continue de relever du droit des États membres. Le pouvoir d'appréciation reconnu à ces derniers ne serait cependant pas totalement discrétionnaire dans la mesure où l'évaluation des coûts supportés par l'administration en charge des enregistrements devrait être établie, d'après l'arrêt Ponente Carni, de façon raisonnable. C'est ainsi que, contrairement à ce qui était le cas dans cette dernière affaire, un État membre ne saurait prendre en compte, pour le calcul des droits, des dépenses dépourvues de tout lien avec la gestion du droit des sociétés.

25 Selon Fantask et les autres sociétés requérantes au principal qui ont déposé des observations ainsi que la Commission, il ressort au contraire de l'arrêt Ponente Carni que la notion de droit à caractère rémunératoire revêt une portée communautaire et qu'un tel droit doit nécessairement être calculé sur la base du seul coût de l'opération d'enregistrement dont il constitue la contrepartie. Un droit fixé proportionnellement au capital souscrit, comme le droit complémentaire, ne saurait dès lors, par sa nature même, relever de la dérogation prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Si un État membre est en droit de fixer à l'avance, sans limitation de temps et sur la base d'une évaluation forfaitaire du coût des opérations d'enregistrement, le montant des droits rémunératoires, il doit procéder périodiquement, par exemple chaque année, à un réexamen de ces derniers de manière à s'assurer que ceux-ci ne dépassent toujours pas les frais encourus.

26 Il convient de relever, à cet égard, que les termes « droits ayant un caractère rémunératoire » font partie d'une disposition de droit communautaire qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée. En outre, les buts de la directive seraient remis en cause si les États membres avaient toute faculté de maintenir des impositions présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport en les qualifiant eux-mêmes de droits à caractère rémunératoire. Il s'ensuit que l'interprétation des termes en cause dans leur généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre (voir arrêt du 15 juillet 1982, Felicitas, 270/81, Rec. p. 2771, point 14).

27 Au demeurant, la Cour a déjà jugé, dans l'arrêt Ponente Carni, points 41 et 42, 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, perçues lors de l'immatriculation, 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.

28 Il résulte de ce qui précède qu'un droit perçu à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont celles-ci font l'objet ne saurait revêtir un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive si son montant est calculé de manière à couvrir des dépenses du type de celles énumérées par la juridiction de renvoi dans les trois premiers tirets de sa deuxième question. Les dépenses en cause sont en effet sans rapport avec les opérations d'enregistrement dont les droits litigieux constituent la contrepartie. Toutefois, pour les raisons évoquées par M. l'avocat général aux points 37 et 45 de ses conclusions, il peut être admis qu'un État membre ne perçoive de droits que pour les opérations d'enregistrement les plus importantes et qu'il répercute sur eux les coûts d'opérations mineures effectuées gratuitement.

29 En ce qui concerne la fixation du montant des droits à caractère rémunératoires, la Cour a observé dans l'arrêt Ponente Carni, point 43, qu'il peut être difficile de déterminer le coût de certaines opérations comme l'immatriculation d'une société. L'évaluation de ce coût ne peut, dans un tel cas, être que forfaitaire et doit être établie de façon raisonnable en prenant, notamment, en compte 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.

30 A cet égard, il convient de relever 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, la fraction des frais généraux de l'administration compétente qui sont imputables à ces opérations. Ce n'est que dans cette mesure que les dépenses énumérées par la juridiction de renvoi aux trois derniers tirets de sa deuxième question peuvent être incluses dans la base de calcul des droits.

31 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.

32 Enfin, ainsi qu'il résulte de l'arrêt Ponente Carni, point 43, 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 standards 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.

33 Il appartient à la juridiction nationale, sur le fondement des considérations qui précèdent, d'examiner dans quelle mesure les droits litigieux revêtent un caractère rémunératoire et de procéder, le cas échéant, sur cette base, à d'éventuels remboursements.

34 Il convient dès lors de répondre aux cinq premières questions que l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunératoire, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu que ces montants peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.

**Sur la sixième question**

35 Par sa sixième question, la juridiction de renvoi vise à savoir si le droit communautaire s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits a procédé d'une erreur excusable des autorités de l'État membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité.

36 Selon une jurisprudence constante, l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177 du traité, la Cour donne d'une disposition de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur.

37 Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (arrêts du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, point 16, et du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime, C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 47).

38 Toujours selon cette jurisprudence, 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 (arrêt du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, point 12). L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire (arrêt du 14 janvier 1997, Comateb e.a., C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 20).

39 C'est ainsi que, si, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, ce remboursement ne peut être poursuivi que dans le cadre des conditions, de fond et de forme, fixées par les différentes législations nationales, il n'en reste pas moins que ces conditions ne sauraient être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables de nature interne ni rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (voir, notamment, arrêt du 14 décembre 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12).

40 Force est de relever qu'un principe général de droit national, selon lequel les juridictions d'un État membre devraient rejeter les demandes de remboursement de droits perçus en violation du droit communautaire, dès lors que ceux-ci ont été perçus pendant une longue période sans que ni les autorités de cet État ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité, ne répond pas aux conditions qui précèdent. En effet, l'application d'un tel principe serait, dans les circonstances ainsi décrites, de nature à rendre excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes contraires au droit communautaire. Elle aboutirait en outre à favoriser les violations du droit communautaire qui se sont poursuivies sur une longue période.

41 Il convient dès lors de répondre à la sixième question que le droit communautaire s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits a procédé d'une erreur excusable des autorités de l'État membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité.

## Sur la septième question

42 Par sa septième question, la juridiction nationale demande, en substance, si le droit communautaire interdit à un État membre d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive un délai de prescription national tant que cet État membre n'a pas transposé correctement cette directive.

43 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, selon la législation danoise, le droit au remboursement de toute une série de créances se prescrit au bout de cinq ans et que ce délai court en principe à partir de la date d'exigibilité de la créance. A l'expiration du délai, cette créance est normalement frappée de déchéance, à moins que le débiteur ait entre-temps reconnu sa dette ou que le créancier ait introduit une action en justice.

44 Or, lorsque certaines des requérantes au principal ont présenté leurs demandes de remboursement, le délai en cause était expiré, pour une partie au moins de leurs réclamations.

45 Les sociétés requérantes et la Commission se fondent sur l'arrêt du 25 juillet 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), pour considérer qu'un État membre ne saurait se prévaloir d'un délai national de prescription tant que la directive, en

méconnaissance de laquelle des taxes ont été indûment perçues, n'a pas été correctement transposée dans son droit national. Selon elles, jusqu'à cette date, les justiciables ne sont pas en mesure de connaître la plénitude des droits qu'ils tirent de la directive en question. Il en résulterait qu'un délai national de prescription ne commence à courir que lorsque la transposition correcte de la directive est intervenue.

46 Les gouvernements danois, français et du Royaume-Uni considèrent, pour leur part, qu'un État membre est en droit de se prévaloir d'un délai national de prescription comme le délai en cause dès lors que celui-ci respecte les deux conditions d'équivalence et d'effectivité posées par la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêts San Giorgio et Peterbroeck, précités). Selon ces gouvernements, l'arrêt Emmott, précité, doit être replacé dans le cadre des circonstances tout à fait particulières de cette affaire, ce que la Cour aurait d'ailleurs confirmé dans sa jurisprudence ultérieure.

47 Ainsi que la Cour l'a rappelé au point 39 du présent arrêt, il appartient, conformément à une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque 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.

48 La Cour a ainsi reconnu la compatibilité avec le droit communautaire de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion dans l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, de tels délais ne sauraient être considérés comme étant de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, même si, par définition, l'écoulement de ces délais entraîne le rejet, total ou partiel, de l'action intentée (voir, en particulier, arrêts du 16 décembre 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, point 5; Comet, 45/76, Rec. p. 2043, points 17 et 18, et du 10 juillet 1997, Palmisani, C-261/95, Rec. p. I-4025, point 28).

49 A cet égard, le délai de prescription de cinq ans du droit danois doit être qualifié de raisonnable (arrêt du 17 juillet 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, point 49). En outre, il apparaît que ce délai s'applique indifféremment aux recours fondés sur le droit communautaire et à ceux fondés sur le droit interne.

50 Il est vrai que, dans l'arrêt Emmott, précité, point 23, la Cour a jugé que, jusqu'au moment de la transposition correcte d'une directive, l'État membre défaillant ne peut exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions d'une directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment.

51 Toutefois, comme l'a confirmé l'arrêt du 6 décembre 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483, point 26), il découle de l'arrêt du 27 octobre 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475), que la solution dégagée dans l'arrêt Emmott était justifiée par les circonstances propres à cette affaire, dans lesquelles la forclusion aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu d'une directive communautaire (voir, également, arrêts Haahr Petroleum, précité, point 52, et du 17 juillet 1997, Texaco et Olieselskabet Danmark, C-114/95 et C-115/95, Rec. p. I-4263, point 48).

52 Il y a lieu dès lors de répondre à la septième question que, en son état actuel, le droit communautaire n'interdit pas à un État membre, qui n'a pas transposé correctement la directive, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive un délai de prescription national qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause, dès lors qu'un tel délai n'est pas moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et qu'il ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

## Sur la huitième question

53 Par sa huitième question, la juridiction de renvoi demande si les dispositions combinées des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive engendrent des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

54 Conformément à une jurisprudence constante, au cas où les 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, arrêt du 23 février 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a., C-236/92, Rec. p. I-483, point 8).

55 En l'espèce, il suffit de relever que l'interdiction posée par l'article 10 de la directive de même que la dérogation à cette interdiction qui figure à l'article 12, paragraphe 1, sous e), sont formulées en termes suffisamment précis et inconditionnels pour pouvoir être invoquées par les justiciables devant leurs juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire à cette directive.

56 Il y a lieu, dès lors, de répondre à la huitième question que les dispositions combinées de l'article 10 et de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive engendrent des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

## Sur les dépens

57 Les frais exposés par les gouvernements danois, français, italien, suédois, et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par l'Østre Landret, par ordonnance du 8 juin 1995, dit pour droit:

**1) L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée, en dernier lieu, par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunératoire, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu que ces montants peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.**

2) **Le droit communautaire s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive 69/335, telle que modifiée, puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits a procédé d'une erreur excusable des autorités de l'État membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité.**

3) **En son état actuel, le droit communautaire n'interdit pas à un État membre, qui n'a pas transposé correctement la directive 69/335, telle que modifiée, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive un délai de prescription national qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause, dès lors qu'un tel délai n'est pas moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et qu'il ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.**

4) **Les dispositions combinées de l'article 10 et de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335, telle que modifiée, engendrent des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.**

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 2 décembre 1997.

Le greffier Le président

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias