ORDONNANCE DE LA COUR (huitième chambre)

6 octobre 2010 *

Dans l'affaire C-487/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Tribunal Supremo (Espagne), par décision du 24 septembre 2009, parvenue à la Cour le 30 novembre 2009, dans la procédure

Inmogolf SA

contre

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

LA COUR (huitième chambre),

composée de Mme C. Toader, président de chambre, M. L. Bay Larsen et Mme A. Prechal (rapporteur), juges,

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M. R. Grass,

* Langue de procédure: l'espagnol.

la Cour se proposant de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, de son règlement de procédure,

l'avocat général entendu,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 11, sous a), et 12, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25, ci-après la «directive»).

2 Cette demande à été présentée dans le cadre d'un litige opposant Inmogolf SA (ci-après «Inmogolf») à la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (direction générale des impôts du département de l'économie et des finances de la Communauté autonome de Murcie) au sujet du remboursement d'un impôt grevant les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

3 L'article 11 de la directive prévoit:

«Les États membres ne soumettent à aucune imposition, sous quelque forme que ce soit:

a) la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur;

[…]»

4 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive:

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

a) des taxes sur la transmission des valeurs mobilières, perçues forfaitairement ou non;

[…]»

La réglementation nationale

5 La loi 24/1988, du 28 juillet 1988, relative au marché des valeurs (BOE nº 181, du 29 juillet 1988, p. 23405), telle que modifiée par la loi 18/91, du 6 juin 1991 (BOE nº 136, du 7 juin 1991, p. 18665, ci-après la «loi 24/1988»), prévoit à son article 108:

«1. La transmission de titres admis ou non sur un marché secondaire officiel est exemptée d'impôt grevant les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés et d'impôt sur la valeur ajoutée.

2. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1, sont soumises à l'impôt grevant les transmissions patrimoniales et les actes juridiques en tant que 'transmissions patrimoniales à titre onéreux':

1° Les transmissions réalisées dans le marché secondaire, ainsi que les acquisitions réalisées sur le marché primaire suite à l'exercice de droits de souscription préférentiels et du droit de convertir des obligations en actions, de titres qui représentent une quote-part du capital social ou du patrimoine de sociétés, de fonds, d'associations ou d'autres entités dont l'actif est constitué d'au moins 50 % d'immeubles situés sur le territoire national, à condition que, à la suite d'une telle transmission ou acquisition, l'acquéreur obtienne la pleine propriété de ce patrimoine ou, à tout le moins, une position qui lui permette d'exercer le contrôle sur de telles entités.

En ce qui concerne les sociétés commerciales, ledit contrôle est réputé obtenu lorsque l'on détient directement ou indirectement une participation supérieure à 50 % dans le capital social.

Aux fins du calcul des 50 % de l'actif constitué d'immeubles, il ne sera pas tenu compte des immeubles, à l'exception des terrains et terrains à bâtir, qui font partie de l'actif circulant des sociétés dont l'objet social consiste exclusivement dans le développement d'activités commerciales de construction ou de promotion immobilière.

2° Les transmissions d'actions ou de participations reçues en échange d'un apport de biens immeubles réalisé à l'occasion de la constitution d'une société ou de l'augmentation de son capital social, à condition qu'il se soit écoulé moins d'un an entre la date de l'apport et celle de la transmission.

Dans les cas visés ci-dessus, il sera fait application du taux applicable aux transmissions de biens immeubles à titre onéreux sur la valeur des biens en question qui sera calculée conformément aux règles contenues dans les dispositions en vigueur relatives à l'impôt grevant les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés.»

6 Selon la juridiction de renvoi, l'article 108, paragraphe 2, de la loi 24/1988 a pour objectif d'éviter un possible contournement de l'impôt sur les transmissions patrimoniales pour les transmissions de biens immeubles dissimulées dans le cadre d'une acquisition directe de valeurs mobilières.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 Par acte authentique du 20 août 1993, Inmogolf, actionnaire d'Inmobiliaria La Manga SA, a acquis d'un autre actionnaire 49 actions de cette dernière société pour un prix de 49 000 ESP, obtenant ainsi une participation supérieure à 50 % dans le capital social de celle-ci.

8 L'acte authentique a été présenté le 22 avril 1997 au Servicio Territorial de Cartagena (service du district de Carthagène) de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, accompagné de l'autoliquidation au titre de l'impôt grevant les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés. Cet acte faisait mention d'une base imposable de 972 999 989 ESP, qui correspondait à la valeur totale du patrimoine immobilier d'Inmobiliaria La Manga SA, et d'un montant d'impôt à payer s'élevant à 58 378 799 ESP, bien qu'il y figurât que cette mention n'était faite qu'à titre conservatoire, étant donné que la transmission était exonérée d'impôt conformément à l'article 108, paragraphe 1, de la loi 24/1988.

9 Le 31 décembre 1997, Inmogolf a demandé la liquidation définitive de l'impôt et le remboursement du montant payé, invoquant l'application de l'exonération prévue à l'article 108, paragraphe 1, de la loi 24/1988. Cette demande a été rejetée par une décision du 17 avril 1998 de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia. Par une décision du 30 avril 1998, cette administration a procédé à une liquidation complémentaire d'un montant de 28 910 297 ESP à titre d'intérêts de retard.

10 Les réclamations contre ces décisions ayant été rejetées, de même que, par la suite, les recours contre le rejet de ces réclamations, Inmogolf a finalement introduit un recours en cassation devant la juridiction de renvoi, dans le cadre duquel elle invoque une violation des articles 11, sous a), et 12 de la directive.

11 Considérant que la solution du litige dont il est saisi exige une interprétation de la directive, le Tribunal Supremo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Compte tenu du fait que l'article 11, sous a), de la [directive] interdit d'imposer la mise en circulation d'actions, de participations et de titres de même nature, et que son article 12, paragraphe 1, sous a), autorise uniquement les États membres à percevoir des taxes sur la transmission de valeurs mobilières, perçues forfaitairement ou non, et, étant donné que l'article 108 de la loi 24/1988 […], bien qu'établissant une règle générale d'exonération tant de l'impôt sur la valeur ajoutée que de l'impôt sur les transmissions patrimoniales pour les transmissions de valeurs, assujettit ces opérations à l'impôt sur les transmissions patrimoniales en tant que transmissions patrimoniales à titre onéreux, lorsqu'elles représentent des parts du capital social de sociétés dont l'actif est constitué d'au moins 50 % d'immeubles, et que l'acquéreur obtient à la suite de cette transmission une position qui lui permet d'exercer le contrôle de l'entité, sans faire la distinction entre les sociétés de gestion de patrimoine et les sociétés qui exercent une activité économique[, la directive] s'oppose-t-elle à l'application automatique d'une disposition législative

d'un État membre, telle que celle de l'article 108, paragraphe 2, de la loi 24/1988 […], qui assujettit certaines transmissions de valeurs qui dissimulent des transmissions d'immeubles, même dans l'hypothèse où il n'y a pas eu d'intention d'éluder l'impôt?

2) Dans l'hypothèse où l'intention d'éluder l'impôt n'est pas nécessaire[, la directive] s'oppose-t-elle à une disposition législative, telle que la loi […] 24/1988, qui établit un impôt sur l'acquisition de la majorité du capital de sociétés dont l'actif est majoritairement constitué d'immeubles, bien que ces sociétés soient pleinement opérationnelles et que les immeubles ne puissent pas être dissociés de l'activité économique exercée par la société?»

Sur les questions préjudicielles

12 En vertu de l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence, la Cour peut statuer par voie d'ordonnance motivée.

13 La Cour estime que tel est le cas dans la présente affaire.

14 Par ses questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive et, plus particulièrement, les articles 11, sous a), et 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle prévue à l'article 108, paragraphe 2, de la loi 24/1988, qui, en vue d'empêcher l'évasion fiscale dans le cadre de la transmission de biens immeubles par l'interposition de sociétés, assujettit les transmissions de valeurs à l'impôt

sur les transmissions patrimoniales lorsque ces transmissions de valeurs représentent des parts du capital social de sociétés dont l'actif est constitué d'au moins 50 % d'immeubles et que l'acquéreur obtient à la suite d'une telle transmission une position qui lui permet d'exercer le contrôle de l'entité en cause, même dans les hypothèses où, d'une part, il n'y a pas eu d'intention d'éluder l'impôt et où, d'autre part, ces sociétés sont pleinement opérationnelles et les immeubles ne peuvent pas être dissociés de l'activité économique exercée par lesdites sociétés.

15 À cet égard, il y a lieu de rappeler que les articles 11, sous a), et 12, paragraphe 1, sous a), de la directive établissent une distinction nette entre une émission de valeurs mobilières, laquelle ne peut être soumise à aucune imposition ou taxe autre que le droit d'apport, et la transmission de telles valeurs, qui, en revanche, peut être assujettie à une telle imposition ou taxe (voir, en ce sens, arrêt du 1er octobre 2009, HSBC Holdings et Vidacos Nominees, C-569/07, Rec. p. I-9047, point 34).

16 S'agissant, d'abord, de l'article 11, sous a), de la directive, il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'une taxe telle que celle en cause au principal frapperait une émission de valeurs mobilières, telle que visée à cette disposition. Celle-ci ne saurait donc être considérée comme s'opposant à une telle taxe.

17 En ce qui concerne, ensuite, la question de savoir si une réglementation telle que celle en cause au principal institue une taxe au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive, il est certes vrai, comme le relèvent, en substance, les gouvernements espagnol et hongrois, que, d'un point de vue économique, une taxe telle que celle en cause au principal peut être considérée comme portant, en réalité, sur le patrimoine immobilier sous-jacent aux valeurs mobilières. Toutefois, ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour et comme l'observe également la Commission européenne, il apparaît que le fait générateur d'une telle imposition est la transmission de valeurs mobilières. Or, dès lors que le fait générateur d'une taxe telle que celle en cause au principal réside dans la réalisation d'une opération spécifique qui est visée à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive, il y a lieu de considérer qu'une telle taxe relève de

cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2005, Optiver e.a., C-22/03, Rec. p. I-1839, point 32).

18 Au sujet de l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive, la Cour a déjà jugé que cette disposition permet aux États membres de percevoir une taxe en cas de transmission de valeurs mobilières, indépendamment de la question de savoir si la société émettrice de ces valeurs mobilières est admise à la cote d'une Bourse et si la transmission de celles-ci a lieu en Bourse ou directement du cédant à l'acquéreur (arrêt du 7 septembre 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Rec. p. I-7271, point 21 et jurisprudence citée). En outre, cette disposition laisse aux États membres la possibilité de déterminer librement le taux des taxes visées par celle-ci (arrêt Organon Portuguesa, précité, point 24).

19 De même, il y a lieu de considérer que, comme l'observent à juste titre les gouvernements espagnol, hongrois et néerlandais ainsi que la Commission, l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive ne s'oppose pas à une taxe ayant les mêmes caractéristiques que celle en cause au principal. Cette interprétation se trouve confirmée tant par le libellé de cette disposition, lequel ne précise pas les conditions dans lesquelles les États membres peuvent percevoir des taxes sur la transmission des valeurs mobilières, que par le fait que la directive a procédé à une harmonisation exhaustive des cas dans lesquels les États membres peuvent soumettre les rassemblements de capitaux à des impôts indirects (arrêt HSBC Holdings et Vidacos Nominees, précité, point 25). Or, comme le démontre précisément l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive, une transmission de valeurs mobilières, telle que visée à cette disposition, ne constitue pas, en tant que telle, une opération de rassemblement de capitaux, que le législateur de l'Union avait l'intention de soumettre à une réglementation de l'Union en adoptant la directive.

20 Enfin, même si, dès lors, l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive ne s'oppose pas, en tant que tel, à une taxe telle que celle en cause au principal, il convient néanmoins d'ajouter que, comme l'observe à juste titre la Commission, la compétence prévue à ladite disposition doit être exercée par les États membres dans le respect des libertés fondamentales garanties par le traité FUE (voir en ce sens, notamment, arrêt du 5 mars 2009, UTECA, C-222/07, Rec. p. I-1407, point 18 et jurisprudence citée). Cependant, dès lors que la demande de décision préjudicielle ne porte pas sur l'interprétation des libertés fondamentales et que la décision de renvoi ne contient pas, par ailleurs, de précisions s'agissant d'une éventuelle application des règles consacrant ces libertés à une situation telle que celle en cause au principal, il n'appartient pas à la Cour de se prononcer sur une interprétation desdites libertés dans le cadre du présent renvoi.

21 Par conséquent, il convient de répondre aux questions posées que la directive et, plus particulièrement, les articles 11, sous a), et 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle prévue à l'article 108, paragraphe 2, de la loi 24/1988, qui, en vue d'empêcher l'évasion fiscale dans le cadre de la transmission de biens immeubles par l'interposition de sociétés, assujettit les transmissions de valeurs à l'impôt sur les transmissions patrimoniales lorsque ces transmissions de valeurs représentent des parts du capital social de sociétés dont l'actif est constitué d'au moins 50 % d'immeubles et que l'acquéreur obtient à la suite d'une telle transmission une position qui lui permet d'exercer le contrôle de l'entité en cause, même dans les hypothèses où, d'une part, il n'y a pas eu d'intention d'éluder l'impôt et où, d'autre part, ces sociétés sont pleinement opérationnelles et les immeubles ne peuvent pas être dissociés de l'activité économique exercée par lesdites sociétés.

Sur les dépens

22 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

La directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, et, plus particulièrement, les articles 11, sous a), et 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle prévue à l'article 108, paragraphe 2, de la loi 24/1988, du 28 juillet 1988, relative au marché des valeurs, telle que modifiée par la loi 18/91, du 6 juin 1991, qui, en vue d'empêcher l'évasion fiscale dans le cadre de la transmission de biens immeubles par l'interposition de sociétés, assujettit les transmissions de valeurs à l'impôt sur les transmissions patrimoniales lorsque ces transmissions de valeurs représentent des parts du capital social de sociétés dont l'actif est constitué d'au moins 50 % d'immeubles et que l'acquéreur obtient à la suite d'une telle transmission une position qui lui permet d'exercer le contrôle de l'entité en cause, même dans les hypothèses où, d'une part, il n'y a pas eu d'intention d'éluder l'impôt et où, d'autre part, ces sociétés sont pleinement opérationnelles et les immeubles ne peuvent pas être dissociés de l'activité économique exercée par lesdites sociétés.

Signatures