CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. F. G. JACOBS
présentées le 30 septembre 1992 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Les affaires jointes C-71/91 et C-178/91 sont des demandes de décisions préjudicielles déposées, respectivement, par le Tribunale di Genova et le Tribunale di Milano. Elles visent à permettre aux juridictions nationales de décider si certaines dispositions législatives italiennes, imposant des taxes sur l'inscription des sociétés, sont compatibles avec le droit communautaire, et en particulier avec les articles 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, ci-après « directive »).

2. Les mêmes dispositions italiennes font également l'objet de l'affaire C-176/91 [1] dans laquelle la Commission a engagé une procédure d'infraction au titre de l'article 169 du traité. Cette dernière a été entamée par une lettre de mise en demeure datée du 29 janvier 1990 invoquant une infraction à l'interdiction d'imposer les taxes pour l'immatriculation d'une société, contenue dans l'article 10, sous c), de la directive. Cette lettre étant restée sans réponse, la Commission a émis un avis motivé le 5 novembre 1990, invoquant à nouveau une infraction à l'article 10, sous c), de la directive, et invitant l'Italie à adopter toutes les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification. Dans sa réponse à l'avis motivé de la Commission, le gouvernement italien a déclaré qu'aucune mesure n'était nécessaire étant donné que les taxes en question avaient été modifiées par un amendement à la législation concernée en 1988. Le gouvernement italien prétendait, en outre, que les dispositions en cause ne tombaient pas sous le coup de l'interdiction de l'article 10, sous c), ou, à titre subsidiaire, que lesdites taxes rentraient dans le cadre de la dérogation à cette interdiction, prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Non convaincue par les explications du gouvernement italien sur l'absence de nécessité d'apporter une nouvelle modification auxdites dispositions, la Commission a entamé la présente action par requête déposée devant la Cour le 5 juillet 1991.

3. Les dispositions législatives visées par le recours de la Commission et qu'elle a pu identifier, suivant la réponse donnée à une question écrite de la Cour, comme étant encore en vigueur à l'expiration de la période prévue dans son avis motivé, sont les suivantes:

1) article 3, paragraphes 18 et 19, du décret-loi n° 853 du 19 décembre 1984, tel que ratifié avec modifications par la loi n° 17 du 17 février 1985, et

2) article 36, paragraphe 8, du décret-loi n° 69 du 2 mars 1989, tel que ratifié

* Langue originale: l'anglais.

1 — Affaire radiée du rôle de la Cour par ordonnance du président du 18 mars 1993.

avec modifications par la loi n° 154 du 27 avril 1989.

Par la suite, nous ferons référence à ces dispositions comme étant les « dispositions attaquées ». Comme nous le verrons de manière plus détaillée ci-après, elles imposent en Italie une taxe sur la première immatriculation d'une société au registre officiel, de même qu'une taxe annuelle sur le maintien de cette inscription.

4. Les questions déférées à la Cour dans les deux demandes de décisions préjudicielles sont les suivantes:

Dans l'affaire C-71/91:

« 1) Les 'droits ayant un caractère rémunératoire' visés à l'article 12, paragraphe 1, sous c), (sic), de la directive 69/355/CEE (sic) du Conseil, du 17 juillet 1969, peuvent-ils être identifiés uniquement dans la rémunération de services facultatifs rendus individuellement par l'administration publique dans l'intérêt particulier du demandeur, ou peut-on considérer que les droits en question relèvent également d'une notion plus large de droit généralement imposée pour des services rendus dans l'intérêt général?

2) L'activité administrative déployée par l'État pour « maintenir le système propre à assurer la publicité de tous les actes relatifs à la vie des sociétés » a-t-elle, *en droit communautaire*, le caractère d'un service rendu individuellement pour lequel le versement d'une charge pécuniaire peut être exigé, conformément aux dispositions de l'article 12, paragraphe 1, sous c), de ladite directive et, en cas de réponse affirmative, les dispositions de l'article 12, paragraphe 1, sous c), de cette directive, sont-elles compatibles avec une réglementation nationale qui met à la charge de la société au sens de l'article 3 de la directive des droits dont le montant ne peut être quantifié sur la base du coût du service?

3) Les dispositions de l'article 12, dernier alinéa, de la directive susvisée sont-elles compatibles avec des dispositions d'ordre juridique interne (article 36, paragraphes 8 et 8 bis, de la loi n° 154, du 27 avril 1989) qui imposent annuellement aux sociétés anonymes (società per azioni) visées à l'article 3 de la directive des droits non quantifiables sur la base du coût du service et d'un montant supérieur à ceux qui sont appliqués sur le territoire national aux sociétés de capitaux à responsabilité limitée (società di capitali a responsabilità limitata) pour des opérations similaires?

4) La taxe annuelle de concession gouvernementale pour l'inscription de la société au registre des entreprises, imposée par l'article 36, paragraphe 8, de la loi n° 154, du 27 avril 1989, peut-elle être considérée comme une imposition prohibée au sens de l'article 10 de la directive? »

Il est clair que le renvoi, dans les questions 1 et 2, aux articles 12, paragraphe 1, sous c), de la directive vise en fait l'article 12, paragraphe 1, sous e), et que la référence à la directive 69/355/CEE s'adresse à la directive 69/335/CEE.

5. Dans l'affaire C-178/91, la Cour a été saisie des questions suivantes:

« 1) Les 'droits ayant un caractère rémunératoire' visés à l'article 12, paragraphe 1, lettre e), de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 peuvent-ils être identifiés uniquement avec la rémunération de services (facultatifs ou obligatoires) rendus par l'administration publique dans l'intérêt particulier du demandeur ou peuvent-ils consister également en des taxes percues pour des services rendus dans l'intérêt général?

2) La charge pécuniaire autorisée — à titre de 'droits ayant un caractère rémunératoire' — par l'article 12, paragraphe 1, lettre e), de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 doit-elle être proportionnée au coût réel du service rendu dont elle constitue la rémunération (ainsi que la Cour de justice l'a plusieurs fois décidé — dans le cadre d'affaires concernant toutefois un autre secteur, celui des douanes, au sujet du coût d'un service non facultatif, mais obligatoire: voir, par exemple, l'arrêt du 12 juillet 1977, Commission/Pays-Bas, 89/76, Rec. p. 1355, point 16; voir aussi d'autres arrêts ultérieurs, notamment en dernier lieu, l'arrêt du 21 mars 1991, Commission/Italie, 209/89), ou peut-elle être complètement indépendante du coût réel du service rendu?

3) Les dispositions des articles 10 et 12, paragraphe 1, lettre e), de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles font obstacle à l'introduction et/ou au maintien d'une réglementation nationale — telle que celle introduite par le législateur italien par le biais de l'article 3, dix-neuvième alinéa, du décret-loi n° 853 du 19 décembre 1984 (devenu la loi n° 17 du 17 février 1985) et modifiée par l'article 36, paragraphe 8, du décret-loi n° 69 du 2 mars 1989 (devenu la loi n° 154 du 27 avril 1989) — qui impose le versement annuel d'une taxe dont le taux n'est pas ni ne peut être déterminé proportionnellement au coût du service rendu et dont le montant est, en outre, notablement supérieur à celui appliqué pour le même service à d'autres sociétés de capitaux ou à des sociétés d'autres types (la taxe a été fixée, par exemple, pour la société à responsabilité limitée (società a responsabilità limitata), à 3,5 millions de LIT; pour les autres types de sociétés elle a été fixée à 500 000 LIT)?

6. Dans les développements qui vont suivre nous examinerons d'abord comment trancher l'affaire C-176/91, c'est-à-dire le recours direct introduit par la Commission. Cela mettra en lumière les réponses à donner aux questions préjudicielles dans les affaires C-71/91 et C-178/91.

Affaire C-176/91

7. Avant de décrire les dispositions attaquées avec plus de précision, il est peut-être utile d'exposer brièvement les dispositions applicables du droit communautaire.

8. La directive a pour objectif de promouvoir la libre circulation des capitaux en harmonisant les impôts frappant les apports de capitaux aux sociétés, en abolissant le

droit de timbre sur les titres de même que d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres. L'article 3 de la directive spécifie les sociétés pour lesquelles un droit d'apport peut être perçu, intitulées dans la directive « sociétés de capitaux », et l'article 4 définit les opérations pouvant être soumises au droit d'apport. En application de l'article 7 de la directive, modifié en dernier lieu par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23), les États membres doivent soit exonérer ces opérations du droit d'apport, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

9. Comme la directive le déclare dans son huitième considérant:

« ... le maintien d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres risque de mettre en cause les buts poursuivis par les mesures prévues par la présente directive et que dès lors leur suppression s'impose ».

L'article 10 de la directive prévoit donc ce qui suit:

« 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 ».

Toutefois, en vertu de l'article 12, paragraphe 1:

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

...

e) des droits ayant un caractère rémunératoire;

... ».

10. L'objectif de l'interdiction de l'article 10, sous c), de la directive est, à notre avis, clair. L'harmonisation des taux maximaux du droit d'apport prévus par l'article 7 serait privée d'effet si les États membres restaient libres d'imposer des taxes dans des circonstances similaires à celles soumises au droit d'apport par l'article 4 de la directive. En vertu de l'article 4, paragraphe 1, les opérations suivantes, en particulier, sont soumises au droit d'apport:

« a) la constitution d'une société de capitaux;

b) la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas 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;

... ».

Il est clair que si, dans ces circonstances, des taxes étaient dues en plus du droit d'apport perçu, l'harmonisation du taux maximal du droit prévu par l'article 7 de la directive serait compromise. Il ne sert cependant à rien de créer une société de capitaux en la dotant d'un capital, sans accomplir les formalités légales lui permettant de commercer légalement. En conséquence, l'article 10, sous c), de la directive interdit d'imposer une taxe sur l'accomplissement de ces formalités, en particulier sur l'immatriculation de la société au registre officiel. L'article 12, paragraphe 1, sous e), autorise néanmoins les États membres à percevoir certains droits d'inscription.

Les taxes qu'autorise l'article 12, paragraphe 1, sous e), sont celles qui constituent des « droits ayant un caractère rémunératoire ».

11. On peut également noter que les États membres ont l'obligation de tenir un registre des sociétés en application de la directive 68/151/CEE du Conseil, du 9 mars 1968 (JO L 65, p. 8), la première directive en matière de droit des sociétés. L'article 1er de cette directive spécifie les sociétés qu'elle vise, l'article 2 leur impose certaines exigences de publicité. L'article 3 stipule:

« 1. Dans chaque État membre, un dossier est ouvert auprès, soit d'un registre central, soit d'un registre du commerce ou registre des sociétés, pour chacune des sociétés qui y sont inscrites.

2. Tous les actes et toutes les indications qui sont soumis à la publicité en vertu de l'article 2 sont versés au dossier ou transcrits au registre; l'objet des transcriptions au registre doit en tout cas apparaître dans le dossier.

3. Copie intégrale ou partielle de tout acte ou de toute indication visés à l'article 2 doit pouvoir être obtenue par correspondance sans que le coût de cette copie puisse être supérieur au coût administratif...

... ».

Il est clair que ces exigences ne pouvaient être respectées dans le cas des sociétés spécifiées à l'article 1er qu'à condition que le droit national leur impose d'être inscrites dans le registre approprié.

Les dispositions attaquées

12. Dans sa requête, la Commission avance que les dispositions attaquées imposent des taxes tombant sous le coup de l'article 10, sous c), de la directive sans bénéficier de la dérogation prévue par l'article 12, paragraphe 1, sous e). Le gouvernement italien prétend, pour sa part, que les taxes en question ne relèvent pas de l'article 10, sous c), ou, à titre subsidiaire, qu'elles peuvent en tout état de cause être considérées comme

« des droits ayant un caractère rémunératoire » au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e). Pour apprécier ces arguments, il est nécessaire d'examiner d'abord les dispositions contestées de manière plus détaillée. On notera que le compte rendu des dispositions applicables du droit italien contenu dans la requête de la Commission n'est pas contesté par le gouvernement italien.

13. La première observation possible est qu'il n'existe à ce jour pas encore de registre central des sociétés en Italie. A la place, les sociétés sont inscrites sur des registres tenus par le greffier de la juridiction (« Tribunale ») du district compétent. L'immatriculation d'une société sur le registre approprié est une formalité requise par le droit italien pour qu'elle puisse acquérir la personnalité juridique et commencer son activité. Il semble toutefois que dès lors qu'une société a été immatriculée, cette immatriculation soit maintenue dans ses effets malgré le non-paiement de la taxe due pour l'immatriculation; tout doute quant à l'annulation automatique de l'immatriculation en cas de non-paiement de la taxe annuelle a été écarté par l'article 8, paragraphe 6, du décret-loi n° 173 du 13 mai 1988. Une demande d'immatriculation peut, par contre, être refusée pour non-paiement des taxes dues en cas de première immatriculation (voir, par exemple, affaire 265/91, Boero, actuellement pendante devant la Cour), et toute société ne payant pas les taxes postérieures à l'immatriculation est passible d'une amende allant jusqu'à six fois le montant de la taxe. L'article 2194 du code civil italien prévoit, en outre, des sanctions pécuniaires en cas d'exercice d'une activité par l'entremise d'une société non immatriculée.

14. Il ne fait donc aucun doute que l'acquittement de la taxe annuelle d'immatriculation est une condition requise par le droit italien pour toute société souhaitant continuer à commercer en restant sur le registre, de même que la société doit obligatoirement payer la taxe de première immatriculation pour pouvoir commencer son activité.

15. Les taxes contestées par la Commission ont été à l'origine introduites par le décret présidentiel n° 641 du 26 octobre 1972, intitulé « Disciplina delle tasse sulle concessioni governative » (« Régime des taxes sur les concessions gouvernementales »). Le tableau joint en annexe à ce décret et définissant les actes d'immatriculation qui sont soumis aux taxes continue à s'appliquer bien que leur montant ait été augmenté par des dispositions ultérieures. Les actes assujettis à la « taxe de concession gouvernementale » sont les suivants:

a) acte constitutif de la société;

b) augmentation de capital;

c) prorogation de la durée de la société;

d) modification de son objet;

e) fusion de sociétés.

Le montant de la taxe a été initialement fixé à 20 000 LIT, mais a été augmenté par des décrets ultérieurs. Le décret-loi n° 853 du 19 décembre 1984, en particulier, a prévu une augmentation substantielle, en imposant

une taxe de 5 000 000 LIT sur l'enregistrement de l'acte constitutif d'une société anonyme ou d'une « società per azione » (SpA), de 1 000 000 LIT pour les sociétés à responsabilité limitée ou « società a responsabilità limitata » (Srl), et 100 000 LIT pour les autres sociétés, y compris les sociétés en commandite ou « società in accomandita per azioni » (Sapa). L'article 3, paragraphe 19, du décret-loi n° 853 prévoyait, en outre, que la taxe sur l'inscription de la société était due non seulement lors de la première inscription, mais également au 30 juin de chaque année ultérieure tant que la société restait inscrite sur le registre. Cette dernière disposition est encore en vigueur et fait partie des mesures attaquées par la Commission.

16. Dans sa requête, la Commission conteste les taxes perçues dans les deux circonstances que nous venons de mentionner, à savoir 1) la taxe sur la première immatriculation de la société et 2) la taxe annuelle sur le maintien de la société dans le registre. Par contre, le recours de la Commission ne se rapporte pas aux autres titres spécifiés dans le décret de 1972 [à savoir les points b) à e)] cités au point 15 ci-dessus).

17. Les taux de la taxe sur lesquels porte le recours sont ceux en vigueur à l'expiration de la période de deux mois prévue dans l'avis motivé de la Commission du 5 novembre 1990. Il s'avère que ce sont, en outre, les taux actuellement en vigueur. Ils ont été fixés par l'article 36 du décret-loi n° 69 du 2 mars 1989 et maintenus en vigueur par la loi n° 154 du 27 avril 1989; ils s'élèvent pour une SpA à 12 millions de LIT lors de la première immatriculation de même qu'au cours des années ultérieures et, pour une Srl à 3,5 millions de LIT dans les mêmes circonstances. Les autres sociétés de capitaux sont assujetties à une taxe de 500 000 LIT. La Commission fait observer que le montant dû pour une SpA, à l'origine fixé à un niveau modeste, correspond maintenant à plus de 48 fois le montant dû pour des opérations comparables dans les autres États membres (à savoir 162 écus). Selon les informations de la Commission, les sommes payées dans les autres États membres vont de 725 écus (Danemark) et 170 écus (France), les deux plus élevées, à 16,7 écus au Portugal (la plus faible) qui sont à comparer avec 7 853,4 écus (pour une SpA) et 2 290 écus (pour une Srl) en Italie.

18. En ce qui concerne l'inscription des autres actes mentionnés dans le décret présidentiel du 26 octobre 1972, il semble que le montant du droit payable ait été augmenté du niveau original de 20 000 LIT à un niveau actuel de 98 000 LIT.

19. Il convient de noter que les taxes précitées dues lors de l'immatriculation des sociétés sont payées en plus, et indépendamment, d'un droit de 1 % dû pour les apports de capitaux à la société. En conséquence, les taxes litigieuses viennent s'ajouter au droit d'apport résultant des modalités d'application de la directive, et qui s'applique, en vertu de l'article 3, paragraphe 1, sous a), de la directive aux sociétés revêtant la forme d'une SpA aussi bien que celle d'une Srl et d'une Sapa. Par ailleurs, comme le gouvernement italien l'a confirmé en réponse à une question écrite de la Cour, des droits d'inscription de 8 000 LIT sont également dus lors de la première immatriculation d'une société, en vertu de la loi n° 900 du 24 décembre 1976 telle que modifiée par la loi n° 99 du 21 février 1989.

Compatibilité avec la directive

1) « imposition ... pour l'immatriculation »

20. Comme le souligne la Commission, l'article 10 de la directive interdit, en ce qui concerne toutes les sociétés, personnes morales et associations poursuivant des buts lucratifs, non seulement toute imposition sous quelque forme que ce soit en dehors du droit d'apport, à l'égard des opérations visées à l'article 4 de la directive [voir article 10 sous a)], mais également toute imposition « pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité » [article 10, sous c)]. En conséquence, dans un premier temps l'argument de la Commission consiste donc à dire que les dispositions attaquées imposent un droit tombant sous le coup de l'interdiction de l'article 10, sous c).

21. Cette conclusion est à notre avis inéluctable. Il est exact que les dispositions italiennes frappent d'une taxe non seulement la première immatriculation de la société, formalité certainement préalable à l'exercice d'une activité, mais également son maintien ultérieur dans le registre. Si toutefois toute taxe sur la première immatriculation est interdite par la directive, on voit difficilement comment une taxe annuelle due lors de la première immatriculation et chaque année par la suite pourrait ne pas être interdite; en effet, dans le cas contraire un État membre pourrait échapper à l'interdiction de l'article 10, sous c), simplement en s'assurant que le droit interdit soit imposé de manière répétée. De manière analogue, il nous semble qu'une taxe serait interdite même si elle n'était imposée qu'à l'égard des années postérieures à l'immatriculation; en effet, si toute imposition pour l'immatriculation préalable à l'exercice de son activité par une société est interdite, toute imposition perçue les années suivantes à l'égard de la même immatriculation doit également l'être. Toute autre conclusion conduirait au résultat absurde qu'une taxe interdite deviendrait légale dès lors que son paiement serait remis à une année ultérieure. Nous ne pouvons donc accepter l'argument avancé par le gouvernement italien dans son mémoire en défense, selon lequel le fait que les taxes litigieuses soient annuelles suffit à les exclure du domaine de l'article 10, sous c).

22. C'est pourquoi, à notre avis, l'interdiction contenue dans l'article 10, sous c), ne peut être confinée à des taxes dues avant qu'une société entame réellement l'exercice de son activité. La disposition en question est clairement destinée à empêcher de percevoir toute imposition, en dehors du droit d'apport, lors des formalités d'immatriculation, de même que toute imposition pour toute autre formalité qui, comme l'immatriculation, constitue une condition préalable à l'exercice d'une activité commerciale par la société. Comme nous l'avons vu, le fait de rester inscrite dans le registre est tout autant une condition nécessaire à la poursuite légale de son activité par une société que son immatriculation lors de sa constitution. Il s'ensuit que l'expression « préalable à l'exercice d'une activité », de l'article 10, sous c), ne doit pas être prise dans un sens exclusivement temporel; et il y a lieu de noter que la version française et la version italienne de la directive ne font pas référence au « commencement » (terme utilisé dans la version anglaise) d'une activité, mais simplement aux formalités qui sont préalables à « l'exercice d'une activité », « preliminare a l'esercizio di un'attività »; et il en va de même de la version allemande. Nous concluons donc que l'interdiction contenue dans l'article 10, sous c), de la directive doit

être comprise comme s'étendant aux taxes dues par suite du respect de toute exigence formelle, telle que le maintien de l'immatriculation d'une société, à laquelle une société souhaitant exercer son activité est soumise en raison de sa forme juridique.

23. Pour tenter d'échapper à cette conclusion, le gouvernement italien fait référence, en les approuvant, aux arguments avancés par le Royaume-Uni dans ses observations écrites déposées dans l'affaire C-71/91. Dans celles-ci, de même que dans ses observations présentées dans l'affaire C-178/91, le Royaume-Uni suggère qu'une taxe annuelle ne peut pas être interdite par la directive parce que cette dernière ne concerne que les taxes frappant les rassemblements de capitaux, comme ceux qui interviennent, par exemple, lors de la première immatriculation d'une société, lui permettant par la suite d'émettre des actions. Selon l'opinion du Royaume-Uni, aucune imposition postérieure au début de l'activité n'est couverte par la directive à moins qu'elle ait trait à un rassemblement ultérieur de capitaux, par le biais d'une augmentation du capital de la société, ou du changement de son domicile ou de sa structure ou, enfin, si la taxe constitue ce que le Royaume-Uni appelle une « tentative flagrante de contourner les dispositions de la directive ».

24. Toutefois, comme nous l'avons déjà dit, il ne nous semble pas que l'on puisse raisonnablement établir une distinction entre une taxe requise pour la première immatriculation d'une société et une taxe annuelle ultérieure due par la société aussi longtemps qu'elle reste inscrite sur le registre. En temps normal, une société remplit les conditions de forme pour l'exercice de son activité de manière à pouvoir non seulement commencer cette activité mais également la poursuivre au cours des années ultérieures. Établir une distinction entre ces deux taxes constituerait en réalité une porte ouverte au détournement, flagrant ou autre, de l'interdiction contenue dans l'article 10, sous c). Comme nous l'avons vu, une telle distinction en tout cas n'est pas étayée par les termes de l'article 10, sous c).

25. Il est, au reste, important de ne pas perdre de vue l'objectif final de la directive qui est exposé dans son second considérant en ces termes:

« ... que les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux, actuellement en vigueur dans les États membres ... donnent naissance à des discriminations, des doubles impositions et des disparités qui entravent la libre circulation des capitaux et qui doivent, par conséquent, être éliminées par voie d'harmonisation ».

Il est clair qu'une taxe annuelle frappant le maintien de l'immatriculation d'une société de capitaux sera susceptible d'interférer avec la libre circulation des capitaux exactement de la même manière qu'une taxe due lors de la première immatriculation, puisque, comme nous l'avons déjà observé, une société est normalement formée et immatriculée en vue de poursuivre son activité un certain nombre d'années. Ceux qui contribuent au capital d'une société sauront qu'elle est tenue au versement de la taxe annuelle et leur volonté de contribuer au capital sera affectée exactement de la même manière par cette obligation que par une taxe due lors de la première immatriculation. De fait, le rassemblement de capitaux peut très bien être plus affecté par une taxe annuelle, qui est une charge continue pesant sur la société, que par un seul paiement non

répété. Il nous semble donc que toute tentative d'établir une distinction entre une taxe unique et une taxe annuelle doit nécessairement échouer.

2) « droits ayant un caractère rémunératoire »

26. Même si une taxe tombe sous le coup de l'interdiction contenue dans l'article 10, sous c), de la directive, elle sera évidemment autorisée si elle rentre dans l'une des exceptions citées de manière limitative par l'article 12, paragraphe 1. En l'espèce, la seule exception qui est pertinente est celle de l'article 12, paragraphe 1, sous e). Il nous reste donc à examiner le second volet de l'argumentation de la Commission, selon lequel les taxes imposées par les dispositions attaquées ne relèvent pas du domaine de cette dérogation.

27. On rappelera que, en vertu de l'article 12, paragraphe 1, sous e), par dérogation aux dispositions de l'article 10, sous c), les États membres peuvent percevoir « des droits ayant un caractère rémunératoire » dans le cadre de l'immatriculation d'une société. La Commission souligne que la directive ne contient aucune définition de la notion de « droits ayant un caractère rémunératoire », mais laisse entendre que l'on peut recourir, pour interpréter cette expression, à la jurisprudence de la Cour sur les articles 12, 13 et 16 du traité. Ainsi, la Cour a déclaré que l'interdiction des taxes ayant un effet équivalant à des droits de douane qui est contenue dans ces articles ne s'étend pas à une taxe qui constitue « la rémunération d'un service effectivement rendu à l'exportateur, d'un montant proportionné audit service »: voir affaire 46/76, Bauhuis/Pays-Bas, (Rec. 1977, p. 5, point 11). Une telle taxe ne doit cependant pas dépasser le coût réel des opérations à l'occasion desquelles elle est perçue, condition qui n'est remplie qu'en présence d'un lien direct entre le montant de la redevance et le coût des opérations en question: voir affaire C-111/89, Bakker Hillegom (Rec. 1990, p. I-1735, points 11 à 13). En outre, des taxes peuvent être, dans certaines circonstances, compatibles avec les articles 12, 13 et 16 du traité si elles sont afférentes à des opérations effectuées, non dans l'intérêt du producteur, mais pour satisfaire à des obligations imposées par le droit communautaire: voir arrêts Bauhuis, point 31, et Bakker Hillegom, point 10.

28. L'inscription d'une société dans le registre officiel n'est évidemment pas un service effectué uniquement dans l'intérêt de la société, bien que, comme nous l'avons vu, l'obligation faite à une société d'être immatriculée soit imposée conformément au droit communautaire: voir paragraphe 11 ci-dessus. Toutefois, il ressort clairement, en tout état de cause, des termes exprès de l'article 12, paragraphe 1, sous e), que des droits ayant un caractère rémunératoire peuvent être perçus dans le cadre de l'immatriculation d'une société. Il nous semble donc que la portée de la dérogation prévue par l'article 12, paragraphe 1, sous e), doit être déterminée, d'abord et surtout, à la lumière des termes et de l'objectif de la directive elle-même, plutôt qu'à la lumière de la jurisprudence de la Cour sur les articles 12, 13 et 16 du traité.

29. Il est sans aucun doute exact qu'en admettant une exception limitée, pour les droits ayant un caractère rémunératoire, à

l'interdiction de taxes d'effet équivalant à des droits de douane, la Cour a été guidée par des considérations analogues à celles qui ont inspiré le législateur communautaire dans le cas de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Ainsi, dans les deux cas l'idée était manifestement que l'interdiction en question ne devrait pas s'étendre à des droits dont la justification serait de constituer la contrepartie de services rendus, que ce soit à la demande du bénéficiaire du service ou conformément à une exigence imposée par le droit communautaire. Dans cette mesure donc, pour apprécier si une taxe particulière est autorisée par la directive, il est possible de recourir à la jurisprudence de la Cour sur les taxes d'effet équivalant à des droits de douane, sans devoir présumer pour autant que cette jurisprudence s'étend sans réserve aux taxes couvertes par la directive.

30. Dans sa défense, le gouvernement italien laisse entendre que les « droits ayant un caractère rémunératoire » visés à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive incluent tout droit nécessaire au financement d'un service public lié aux sociétés de capitaux. Il résulte des observations qu'il a formulées dans les affaires C-71/91 et C-178/91 que le gouvernement italien paraît inclure dans la définition de ce service l'ensemble du système d'information et de publicité se rapportant aux actes requis pour l'inscription dans le registre officiel. A l'audience, le gouvernement italien a de nouveau expliqué que l'objectif des taxes contestées était de financer l'ensemble de la publicité des documents et détails relatifs aux sociétés de capitaux, cet objectif expliquant précisément la nature annuelle des taxes. Comme l'admet le gouvernement italien, en mettant les informations à sa disposition, un tel système est utile au public dans son ensemble, et non simplement aux sociétés dont les actes sont inscrits dans le registre. On peut également penser que le fait de tenir un registre des sociétés sert les intérêts d'autres branches de l'administration publique, par exemple la police, le ministère public ainsi que les services gouvernementaux responsables des statistiques des sociétés et des affaires économiques.

31. Contrairement à l'opinion du gouvernement italien, il ne nous semble pas que la catégorie des « droits ayant un caractère rémunératoire » autorisée par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive puisse être assez large pour inclure toute les taxes qui financent les services publics associés aux exigences de publicité des sociétés de capitaux. En tant que dérogation à une interdiction, contenue dans l'article 10, destinée à empêcher l'imposition de taxes ayant un effet similaire au droit d'apport, l'article 12, paragraphe 1, sous e), doit recevoir une interprétation stricte plutôt que large, particulièrement eu égard aux termes forts et sans équivoque de l'article 10, qui couvrent expressément toute « imposition, sous quelque forme que ce soit » rentrant dans les catégories mentionnées. En conséquence, la manière la plus naturelle d'interpréter l'expression contenue dans la version anglaise « duties paid by way of fees or dues » est de l'étendre seulement aux taxes ayant le caractère de rémunération pour des services rendus, que ces derniers soient fournis uniquement au profit du bénéficiaire ou en application d'une obligation légale. Une telle lecture est confirmée, de plus, par la version française de la directive, qui, comme nous l'avons vu, parle de « droits ayant un caractère rémunératoire ».

32. Il s'ensuit que les seuls coûts qui peuvent être pris en considération lors de la

fixation du niveau des droits pour l'immatriculation des sociétés sont les coûts administratifs engendrés par les inscriptions en question. Les autres coûts du système, et en particulier ceux qu'implique la fourniture d'informations au public, doivent être financés par d'autres moyens, par exemple par un droit imposé aux bénéficiaires de ces informations. On rappelera que, en application de l'article 3 de la première directive sur le droit des sociétés, les États membres sont autorisés à percevoir un droit, couvrant les frais administratifs, sur les membres du public demandant les informations soumises à publicité en vertu de l'article 2 de cette directive. Il semble, au reste, que de tels droits soient de fait perçus en Italie. Ainsi, selon les observations écrites déposées par Cispadana Costruzioni dans l'affaire C-178/91, des droits sont dus pour accéder à un dossier figurant au registre et pour obtenir des copies de documents inscrits, et des droits supplémentaires sont dus pour l'authentification de ces copies — affirmation qui n'a pas été contestée par le gouvernement italien à l'audience.

33. Dans ses observations écrites dans les affaires C-71/91 et C-178/91, le Royaume-Uni laisse entendre que la directive ne peut pas avoir été destinée à limiter le financement par un État membre de son système d'inscription ou de son contrôle des sociétés et que tout droit perçu à cet effet doit donc être autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous e). Comme nous l'avons déjà vu, toutefois, une taxe perçue pour financer l'ensemble du système d'inscription des sociétés, y compris la fourniture de services au public, ne peut pas être considérée comme un droit au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive et est donc interdite par l'article 10, sous c). En outre, il ne nous paraît pas du tout surprenant que la liberté d'action des États membres doive être ainsi limitée, étant donné que l'article 10, sous c), a clairement pour objectif d'empêcher l'imposition de taxes ayant des effets similaires à celles harmonisées par la directive.

34. Dans le cas des taxes litigieuses en l'espèce, il est clair qu'il n'existe pas de lien direct entre leur niveau et les coûts administratifs impliqués par l'inscription et le maintien des sociétés dans le registre. L'absence d'un tel lien est particulièrement évidente dans le cas des taxes annuelles dues après la première immatriculation. L'absence de tout lien direct entre le niveau des droits et les coûts d'inscription est également mise en lumière par la disproportion frappante entre les taxes perçues en Italie et celles imposées sur des opérations similaires dans d'autres États membres. Contrairement à ce qu'a avancé le gouvernement italien à l'audience, il nous semble douteux à l'extrême que de telles différences substantielles entre le niveau des droits puissent être justifiées par les coûts plus élevés occasionnés par un système décentralisé d'immatriculation des sociétés ou par la relative inefficacité des fonctionnaires concernés (possibilité également mentionnée par le gouvernement italien). Il est clair, en tout état de cause, que ce même gouvernement ne cherche pas à justifier le niveau de ces droits en termes de coûts occasionnés par les opérations d'immatriculation puisqu'il admet ouvertement que les taxes sont destinées à financer l'ensemble du système de publicité des sociétés, y compris notamment la fourniture d'informations au public. Toutefois, cet argument n'a lui non plus pas été étayé par la moindre preuve concrète produite par le gouvernement italien. En conséquence, la Cour ne dispose d'aucun élément de preuve susceptible de réfuter l'affirmation de la

Commission (au paragraphe 20 de sa requête) selon laquelle les fonds récoltés en application des dispositions attaquées sont destinés à être de pures et simples sources de revenus pour le Trésor italien.

35. Il ne fait donc à notre avis aucun doute que, en maintenant en vigueur les dispositions attaquées, l'Italie viole les obligations qui lui incombent en application de l'article 10, sous c), de la directive et donc celles découlant de l'article 189 du traité.

Affaires C-71/91 et C-178/91

36. Les questions soumises à la Cour à titre préjudiciel dans les affaires C-71/91 et C-178/91 visent, en substance, à savoir si la réglementation nationale du type de celle contestée dans le recours direct est compatible avec l'article 10, sous c), de la directive. Comme nous l'avons déjà vu, il faut selon nous répondre par la négative à cette question. L'élément de la réglementation attaquée qui la rend incompatible avec ces dispositions est l'absence de tout lien direct entre les sommes perçues pour l'immatriculation, d'une part, et le coût de la fourniture de ce service aux entreprises concernées, d'autre part.

37. Même si les taxes autorisées par la directive doivent être basées sur le coût véritable des opérations d'inscription, il est néanmoins clair que les États membres sont en droit d'imposer un droit d'inscription standard et forfaitaire. Il est évidemment dans l'intérêt à la fois des sociétés inscrites et du service d'immatriculation lui-même de fixer à l'avance un droit standard, et il est peu probable que les coûts occasionnés par l'inscription varient d'une manière substantielle d'une société à l'autre. En outre, on peut également penser qu'un barème différent selon les catégories de sociétés peut être compatible avec les objectifs de la directive, puisqu'il est vraisemblable qu'une société ayant un capital plus important sera moins affectée par un niveau de droits donné et le fait de lui imposer une taxe plus élevée permettrait de réduire la charge supportée par les plus petites sociétés. Il résulte des informations fournies par la Commission dans sa requête dans l'affaire C-176/91 que de nombreux États membres appliquent, en effet, un barème de taxes qui varie selon le capital de la société concernée. Il nous semble qu'un tel système peut être autorisé dans son principe, dès lors que le total des sommes perçues sous forme de taxes d'inscription n'excède pas d'une manière significative le total des frais occasionnés par les inscriptions.

38. Nous notons, enfin, que ni le Tribunale di Genova ni le Tribunale di Milano n'ont posé aucune question concernant le point de savoir si les dispositions pertinentes de la directive ont un effet direct. Il est toutefois clair que les termes de l'article 10 sont suffisamment précis et inconditionnels pour être invoqués contre toute disposition nationale imposant des taxes lors de l'immatriculation d'une société, autres que des taxes qui sont des « droits ayant un caractère rémunératoire » au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e).

Conclusion

39. Nous sommes en conséquence d'avis que dans l'affaire 176/91, la Cour devrait:

1) déclarer que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE en percevant, contrairement à l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, des taxes à l'inscription d'une société de capitaux au registre officiel et pour le maintien de cette inscription, qui ne sont pas basées sur les coûts réels d'inscription et de maintien des sociétés dans le registre;

2) condamner la République italienne aux dépens.

40. Nous sommes, en outre, d'avis que les questions renvoyées à titre préjudiciel par le Tribunale di Genova dans l'affaire C-71/91 et par le Tribunale di Milano dans l'affaire C-178/91 devraient recevoir la réponse suivante:

« L'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil doit être interprété en ce sens qu'il interdit l'imposition de taxes à l'inscription d'une société de capitaux sur le registre officiel ou pour le maintien de cette inscription, qu'elles soient perçues annuellement ou lors de la première immatriculation de la société, à moins que ces taxes ne soient basées sur les coûts réels de l'inscription et du maintien des sociétés dans le registre. »