ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
5 mars 1998 *

Dans l'affaire C-347/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Tribunal Superior de Justicia de Madrid et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Solred SA

et

Administración General del Estado,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, paragraphe 1, sous a), 5, paragraphe 1, sous a), 7 et 10, 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), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. H. Ragnemalm (rapporteur), président de chambre, R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn et G. Hirsch, juges,

* Langue de procédure: l'espagnol.

avocat général: M. G. Tesauro,
greffier: M^me L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Solred SA, par M^e Fernando Lorente Hurtado, avocat au barreau de Madrid,

— pour le gouvernement espagnol, par M^me Paloma Plaza García, abogado del Estado, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Miguel Díaz-Llanos, conseiller juridique, M^me Hélène Michard et M. Carlos Gómez de la Cruz, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Solred SA, du gouvernement espagnol et de la Commission à l'audience du 16 septembre 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 octobre 1997,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 3 juillet 1996, parvenue à la Cour le 21 octobre suivant, le Tribunal Superior de Justicia de Madrid a posé, en vertu de l'article 177 du

traité CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 4, paragraphe 1, sous a), 5, paragraphe 1, sous a), 7 et 10, 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), telle que modifiée 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 d'un litige opposant Solred SA (ci-après « Solred ») à l'Administración General del Estado (ci-après l'« administration fiscale ») à propos du paiement d'une taxe sur l'acte notarié attestant l'apport différé d'une partie du capital social, lequel avait été souscrit dans sa totalité lors de la constitution de la société.

3 La directive vise notamment à harmoniser les éléments qui contribuent à la fixation et à la perception du droit auquel sont soumis les apports en société dans la Communauté, dans le contexte de la suppression des obstacles fiscaux qui s'opposent à la libre circulation des capitaux.

4 L'article 4, paragraphe 1, de la directive soumet au droit d'apport, notamment, « la constitution d'une société de capitaux » [sous a)] et « l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature » [sous c)].

5 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive, le droit d'apport est liquidé, dans le cas de constitution d'une société de capitaux ou de l'augmentation de son capital social, sur la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport. Les États membres ont, selon cette disposition, la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives.

6 L'article 7, paragraphe 2, de la directive dispose que les États membres peuvent soit exonérer du droit d'apport certaines opérations visées par la directive, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

7 La directive prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres dont le maintien risque de remettre en cause les mesures prévues par ladite directive. Ces impôts indirects, dont la perception est interdite, sont notamment énumérés à l'article 10 de la directive, aux termes duquel:

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

a) pour les opérations visées à l'article 4;

b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4;

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

8 La réglementation espagnole applicable au principal figure dans le texte codifié de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (loi relative à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires), approuvée par le décret législatif royal 3050/1980 du 30 décembre 1980, dont le texte refondu, actuellement en vigueur, a été approuvé par le décret législatif royal 1/1993, du 24 septembre 1993 (*Boletín Oficial del Estado* du 20 octobre 1993, ci-après la « loi »).

9 L'article 1er de la loi dispose:

« 1. L'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires est un impôt indirect qui, dans les conditions établies dans les articles ci-après, frappe:

1) les transmissions patrimoniales à titre onéreux;

2) les opérations de société;

3) les actes juridiques instrumentaires.

2. En aucun cas un même acte ne peut faire l'objet d'une liquidation à raison de transmissions patrimoniales à titre onéreux et à raison d'opérations de société. »

10 L'article 31 de la loi, à la rubrique « taux d'imposition » et sous le titre relatif à l'imposition des « actes juridiques instrumentaires », qui figure dans le paragraphe « actes notariés », dispose:

« ...

2. Dès lors que les écritures et documents notariés ont pour objet une quantité ou une chose évaluable, qu'ils contiennent des actes ou des contrats susceptibles d'être inscrits au registre de la propriété, du commerce et de la propriété industrielle sans être assujettis à l'impôt sur les successions et les donations ni aux impositions visées aux paragraphes 1 et 2 de l'article 1er de la présente loi, les premières copies de ces

écritures et documents donnent en outre lieu au versement d'un droit de 0,5 % pour ces actes ou contrats. Les copies des actes de protêt acquittent le même droit au même taux, au moyen de timbres fiscaux. »

11 Solred a été constituée, par acte notarié du 21 novembre 1990, avec un capital social de 300 000 000 PTA. A cette date, une somme de 180 000 000 PTA, à savoir 60 % de la valeur nominale du capital social, lui a été apportée. Le 28 novembre suivant, Solred a versé à l'administration fiscale une somme de 3 000 000 PTA, correspondant à 1 % de la valeur nominale du capital social.

12 Par acte notarié du 17 janvier 1991, les 40 % du capital qui devaient encore être versés, à savoir 120 000 000 PTA, ont été apportés à Solred. Le 7 février 1991, Solred a présenté à l'administration fiscale le formulaire de liquidation de l'impôt correspondant à cette seconde opération, en faisant observer que celle-ci ne devait donner lieu à la perception d'aucun droit puisque le droit de 1 % sur la totalité du capital social avait déjà été versé lors de la constitution de la société.

13 L'administration fiscale a en revanche procédé à la liquidation de l'impôt en appliquant le taux de 0,5 % au montant de 120 000 000 PTA. Celle-ci a en effet estimé que l'impôt sur les opérations de société payé lors de la constitution de la société n'excluait pas que le document par lequel il était procédé au versement de la partie du capital restant à apporter soit assujetti à un impôt au titre d'« acte juridique instrumentaire ».

14 Solred a formé une réclamation à l'encontre de cette décision devant le Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, qui l'a rejetée par décision du 13 décembre 1993. Solred a interjeté appel de cette décision devant le Tribunal

Superior de Justicia de Madrid, qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les trois questions préjudicielles suivantes:

« 1) La directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969 (modifiée par les directives 73/79 et 73/80, toutes deux du 9 avril 1973, 74/553, du 7 novembre 1974, et 85/303, du 10 juin 1985), et en particulier ses articles 4, paragraphe 1, sous a), 5, paragraphe 1, sous a), 7 et 10, sous a), doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle interdit, lorsque la législation d'un État membre instaure un impôt qui frappe la constitution d'une société anonyme au taux de 1 % applicable en toute hypothèse à la valeur nominale du capital social, même si celui-ci n'a pas été intégralement versé, d'appliquer ensuite une imposition d'un taux de 0,5 % sur l'apport de la partie du capital qui restait à verser?

2) La restriction énoncée à l'article 10 de la directive 69/335 s'applique-t-elle également lorsque le deuxième impôt ne frappe pas spécifiquement l'apport de capital, mais le document par lequel cet apport est formalisé, lorsqu'une telle forme instrumentaire est requise conformément à la législation interne sur les sociétés et que le taux de 0,5 % s'applique précisément au montant de l'apport constitué sous forme instrumentaire?

3) Des précisions sont demandées sur l'effet direct de ladite directive 69/335 (telle que modifiée par la suite), avec des indications sur son effet et son éventuelle primauté sur les dispositions législatives internes, lorsqu'il n'est pas possible d'interpréter ces dernières d'une manière qui les rende compatibles avec ladite directive. »

Sur les deux premières questions

15 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction nationale demande, en substance, si la directive s'oppose à la perception d'un droit de 0,5 % sur l'acte notarié attestant l'apport d'une partie du capital social versée

après la constitution d'une société de capitaux, lorsque, lors de la constitution de cette société, un droit de 1 % avait déjà été perçu sur l'intégralité de la valeur nominale du capital social.

16 Le gouvernement espagnol rappelle, tout d'abord, que la loi prévoit un impôt indirect frappant soit les transmissions patrimoniales à titre onéreux, soit les opérations de société, soit les actes juridiques instrumentaires. Lorsqu'une opération formellement constatée par acte notarié est soumise à l'une des premières modalités de l'impôt, l'acte en tant que tel est exempté de l'impôt.

17 En l'espèce, l'opération de constitution de la société était imposée en tant qu'opération de société au taux de 1 % du capital souscrit. Puis, à la suite de la décision de versement du capital non libéré lors de la constitution de la société, qui est une opération postérieure et indépendante, l'acte notarié est soumis à l'impôt sur les actes juridiques instrumentaires parce que l'opération formellement constatée dans celui-ci n'est assujettie à aucun autre impôt.

18 Le gouvernement espagnol souligne que l'impôt en cause au principal frappe donc l'acte notarié, mais non l'opération en elle-même qui n'a fait l'objet d'aucune imposition.

19 Ce gouvernement fait ensuite valoir que ni le versement du capital non apporté au moment de la constitution ni sa constatation formelle par acte notarié n'est une condition préalable à l'exercice de l'activité de la société. En effet, la société est constituée dès l'inscription de l'acte de constitution au registre du commerce et peut alors agir librement.

20 Le gouvernement espagnol soutient, enfin, qu'il ne s'agit pas d'une formalité à laquelle les sociétés sont soumises en raison de leur forme juridique, mais d'une

formalité qui est nécessaire dès lors que le versement de la totalité du capital n'a pas été effectué lors de la constitution de la société. L'utilisation éventuelle d'un second versement dépend donc exclusivement de la volonté des associés.

21 A cet égard, il convient de rappeler que l'article 10 de la directive, lu à la lumière de son dernier considérant, prohibe notamment, en dehors du droit d'apport, les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que celui-ci. 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 (arrêts du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23, et du 2 décembre 1997, Fantask e.a., C-188/95, Rec. p. I-6783, point 21).

22 Les droits 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. 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 (arrêt Fantask e.a., précité, point 22).

23 Bien que la taxe sur les actes juridiques instrumentaires constitue une taxe indirecte générale, elle frappe néanmoins, dans des circonstances telles que celles de l'espèce au principal, les actes notariés requis pour faire enregistrer le versement de la

fraction du capital social restant à apporter et, par conséquent, pour la libération totale des actions. Il s'agit donc d'une taxe perçue en raison d'une formalité essentielle liée à la forme juridique des sociétés.

24 Il convient en outre de constater que, même si ni le versement de la partie restante du capital social ni son attestation sous forme d'acte notarié ne constitue une formalité préalable à l'exercice de l'activité des sociétés de capitaux, il n'en reste pas moins que l'enregistrement de l'apport du capital social restant dû conditionne l'exercice et la poursuite de cette activité.

25 Il s'ensuit que les États membres, bien qu'ils aient la possibilité, conformément à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive, de percevoir le droit d'apport au fur et à mesure des libérations effectives, ne peuvent pas imposer un document attestant le versement d'une partie du capital social, déjà soumis au droit d'apport, à une société de capitaux.

26 Il convient dès lors de répondre aux deux premières questions que l'article 10 de la directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception d'un droit de 0,5 % sur l'acte notarié attestant l'apport d'une partie du capital social versée après la constitution d'une société de capitaux, lorsque, lors de la constitution de cette société, un droit de 1 % avait déjà été perçu sur l'intégralité de la valeur nominale du capital social.

Sur la troisième question

27 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si les dispositions de la directive engendrent des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales et si ces dernières sont obligées de laisser inappliquées les dispositions contraires de la loi nationale.

28 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 Fantask e.a., précité, point 54).

29 En l'espèce, il suffit de relever que l'interdiction posée par l'article 10 de la directive est formulée en termes suffisamment précis et inconditionnels pour pouvoir être invoquée par les justiciables devant leurs juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire à cette directive.

30 Enfin, il convient également de rappeler que, selon une jurisprudence constante, tout juge national, saisi dans le cadre de sa compétence, a l'obligation d'appliquer intégralement le droit communautaire et de protéger les droits que celui-ci confère aux particuliers, en laissant inappliquée toute disposition éventuellement contraire de la loi nationale, que celle-ci soit antérieure ou postérieure à la règle communautaire (arrêt du 9 mars 1978, Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, point 21).

31 Il y a lieu, dès lors, de répondre à la troisième question que l'article 10 de la directive engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales. Ces dernières sont obligées de laisser inappliquées les dispositions contraires de la loi nationale.

Sur les dépens

32 Les frais exposés par le gouvernement espagnol 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 (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Tribunal Superior de Justicia de Madrid, par ordonnance du 3 juillet 1996, dit pour droit:

1) **L'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception d'un droit de 0,5 % sur l'acte notarié attestant l'apport d'une partie du capital social versée après la constitution d'une société de capitaux, lorsque, lors de la constitution de cette société, un droit de 1 % avait déjà été perçu sur l'intégralité de la valeur nominale du capital social.**

2) **L'article 10 de la directive 69/335, telle que modifiée, engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales. Ces dernières sont obligées de laisser inappliquées les dispositions contraires de la loi nationale.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 5 mars 1998.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

H. Ragnemalm