ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

30 mars 2006 *

Dans l'affaire C-46/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Corte Suprema di Cassazione (Italie), par décision du 6 novembre 2003, parvenue à la Cour le 6 février 2004, dans la procédure

Aro Tubi Trafilerie SpA

contre

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann (rapporteur), président de chambre, M. K. Schiemann, M^me^ N. Colneric, MM. J. N. Cunha Rodrigues et E. Levits, juges,

* Langue de procédure: l'italien.

avocat général: M^me J. Kokott,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Aro Tubi Trafilerie SpA, par M^e G. Bianco, avvocato,

— pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. Bellis, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal et M^me M. Velardo, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 mai 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte, en substance, sur l'interprétation des articles 4, 7 et 10 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 les directives 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (JO L 103, p. 15), et 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Aro Tubi Trafilerie SpA (ci-après «Aro Tubi», en qualité de «société absorbante») au Ministero dell'Economia e delle Finanze au sujet de la perception des droits d'enregistrement perçus à l'occasion d'une double fusion par laquelle Aro Tubi a absorbé deux sociétés, à savoir, d'une part, sa filiale, Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (ci-après «Aro Tubi Estrusi», en qualité de «société absorbée»), et, d'autre part, sa société mère, Fratelli Gaggini SpA (ci-après «Fratelli Gaggini», en qualité de «société absorbée»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de ses premier et deuxième considérants, la directive 69/335 tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, liberté fondamentale considérée comme essentielle à la création d'un marché intérieur. À ce titre, elle vise à éliminer les obstacles fiscaux dans le domaine des rassemblements de capitaux, dont, notamment, les apports en société.

4 À cet effet, les articles 1er à 9 de la directive 69/335 prévoient la perception d'un droit harmonisé sur les apports en société (ci-après le «droit d'apport»).

5 L'article 4 de la directive 69/335 détermine la liste des opérations que les États membres peuvent ou doivent, selon le cas, frapper d'un tel droit d'apport (ci-après les «apports en société»).

6 Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, sous c), de cette directive dispose que les États membres soumettent au droit d'apport «l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature».

7 Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de cette même directive, les États membres peuvent soumettre au droit d'apport «l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales».

8 L'article 7 de la directive 69/335 fixe les taux du droit d'apport.

9 S'agissant de fusions, l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 prévoyait, dans sa version initiale, dans certaines conditions, un taux réduit:

«Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions à arrêter par le Conseil conformément au paragraphe 2:

[...]

b) [l]e taux est réduit de 50 % ou plus lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

Cette réduction est subordonnée à la condition que:

— les apports soient exclusivement rémunérés par l'attribution de parts sociales, [...]

— les sociétés parties à l'opération aient leur siège de direction effective ou leur siège statutaire sur le territoire d'un État membre;

[...]»

10 Le taux ainsi fixé a été modifié à deux reprises.

11 Tout d'abord, l'article 2 de la directive 73/80 prévoyait que «[l]es taux réduits visés à l'article 7, paragraphe 1, sous b) [...] de la [...] directive [69/335] sont fixés de 0 % à 0,50 % à partir du 1er janvier 1976».

12 Ensuite, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 85/303, applicable au 1er janvier 1986, disposait que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 était remplacé par le texte suivant:

«Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1er juillet 1984.

L'exonération est soumise aux conditions qui étaient applicables à cette date, pour l'octroi de l'exonération ou, le cas échéant, pour l'imposition à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

[...]»

13 Partant, l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 prévoit maintenant, après lesdites modifications, une exonération du droit d'apport si trois conditions sont remplies, à savoir i) l'apport de la totalité du patrimoine d'une société de capitaux, ou d'une ou plusieurs branches de son activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes; ii) la rémunération exclusivement par l'attribution de parts sociales, et iii) le siège de direction effective ou le siège statutaire des sociétés parties à l'opération sur le territoire d'un État membre. Pour de telles fusions, le taux du droit d'apport a donc été ramené, au fil des ans, à zéro.

14 En outre, l'article 10 de la directive 69/335, lu à la lumière du dernier considérant de celle-ci, prévoit la suppression des impositions présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport (ci-après les «impositions similaires au droit d'apport»).

La réglementation nationale

15 Aux termes de l'article 1er du décret n° 131/1986 du président de la République, du 26 avril 1986 (supplément ordinaire à la GURI n° 99, du 30 avril 1986), dans sa version applicable à l'époque des faits, «le droit d'enregistrement s'applique [...] aux actes soumis à l'enregistrement obligatoire et à ceux volontairement présentés à l'enregistrement».

16 En vertu de l'article 2, sous a), du décret n° 131/1986, sont soumis à l'enregistrement, conformément aux articles suivants, les actes indiqués dans le barème annexé, s'ils ont été constitués par écrit sur le territoire de l'État.

17 À cet égard, l'article 4, premier alinéa, sous b), de la première partie dudit barème prévoit que les fusions entre sociétés sont soumises à un droit proportionnel d'enregistrement de 1 %.

Le litige au principal et la question préjudicielle

18 Aro Tubi est une société par actions de droit italien dont toutes les actions étaient détenues par une autre société par actions de droit italien, Fratelli Gaggini. Aro Tubi détenait, quant à elle, l'ensemble des actions dans une troisième société par actions de droit italien, Aro Tubi Estrusi.

19 Par acte du 19 décembre 1995, Aro Tubi a absorbé par voie de fusion sa filiale, Aro Tubi Estrusi (fusion dite «impropre»).

20 Par ce même acte, Aro Tubi a en outre absorbé sa société mère, Fratelli Gaggini (fusion dite «inversée»). Aro Tubi a ainsi acquis le patrimoine social de Fratelli Gaggini dans lequel figurent notamment des immeubles, des brevets et des marques. En contrepartie, les actionnaires de Fratelli Gaggini se sont vus attribuer l'intégralité des actions dans Aro Tubi.

21 À l'occasion de ces deux fusions, Aro Tubi a dû acquitter, le 2 janvier 1996, des droits d'enregistrement égaux à 1 % de la situation patrimoniale des deux sociétés absorbées, Aro Tubi Estrusi et Fratelli Gaggini, soit, au total, 54 761 000 ITL.

22 Par requête du 29 juillet 1996, Aro Tubi a sollicité de l'Ufficio Atti Pubblici di Milano le remboursement des droits d'enregistrement versés. Devant le rejet tacite opposé à sa requête par les autorités fiscales, Aro Tubi a formé un recours par lequel elle a contesté le bien-fondé de cette imposition. Ce recours a d'abord été accueilli par la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, mais a ensuite été rejeté par la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sur appel de l'Amministrazione Finanziaria dello Stato. Aro Tubi s'est donc pourvue en cassation contre la décision d'appel.

23 Ayant des doutes sur la compatibilité avec le droit communautaire du régime italien prévoyant la perception d'un droit d'enregistrement à l'occasion d'une fusion dite «inversée», c'est-à-dire d'une fusion par absorption lorsque l'intégralité des parts sociales dans la société absorbante sont détenues par la société absorbée, la Corte Suprema di Cassazione a décidé de surseoir à statuer dans l'affaire pendante devant elle et d'interroger la Cour sur le point de savoir si la directive 69/335 s'y oppose.

Sur la question préjudicielle

24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive 69/335 s'oppose à la perception, à l'occasion d'une fusion dite «inversée», c'est-à-dire d'une fusion par absorption lorsque l'intégralité des parts sociales dans la société absorbante sont détenues par la société absorbée, d'un droit d'enregistrement proportionnel de 1 % prélevé sur la valeur d'une telle opération.

25 À cet effet, il convient d'examiner, à titre liminaire, si le droit d'enregistrement en cause au principal revêt les caractéristiques d'un «droit d'apport» au sens des articles 1er à 9 de la directive 69/335 ou s'il doit être qualifié d'«imposition similaire au droit d'apport» au sens de l'article 10 de ladite directive.

26 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence constante que la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national (voir arrêt du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime, C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 39).

27 S'agissant, en l'occurrence, d'un droit proportionnel de 1 % prélevé sur la valeur des apports en société, il y a lieu de considérer que le fait générateur d'un tel droit réside bien dans l'apport lui-même et non dans une quelconque autre opération ou formalité préalable, si bien qu'un tel droit doit, en principe, être qualifié de «droit d'apport» et non d'«imposition similaire au droit d'apport» aux fins de la directive 69/335 (voir, en ce sens, arrêt Bautiaa et Société française maritime, précité, point 40).

28 Il apparaît donc que la licéité du droit en cause dans l'affaire au principal doit être examinée au regard des articles 1er à 9 de la directive 69/335.

29 Il convient de rappeler, tout d'abord, que les opérations qui sont soumises ou qui peuvent être soumises par les États membres au droit d'apport sont définies à l'article 4 de la directive 69/335 (voir, en ce sens, notamment, arrêts du 18 mars 1993, Viessmann, C-280/91, Rec. p. I-971, point 12; Bautiaa et Société française maritime, précité, points 31 et 32, ainsi que du 27 octobre 1998, Agas, C-152/97, Rec. p. I-6553, points 19 et 20).

30 L'opération en question dans l'affaire au principal constitue une fusion par absorption. Une telle fusion pourrait, en principe, être analysée à la lumière soit de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, soit de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de celle-ci.

31 Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 prévoit la perception d'un droit d'apport au titre de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature.

32 L'article 4, paragraphe 2, sous b), de cette même directive dispose que les États membres peuvent soumettre au droit d'apport l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales.

33 Or, en comparant ces deux dispositions, il convient de constater que l'«augmentation du capital social» au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 implique une augmentation formelle du capital social au moyen soit d'une émission de nouvelles parts sociales, soit d'une augmentation de la valeur nominale des parts sociales existantes (voir, en ce sens, arrêts du 15 juillet 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec. p. 2771, point 15, et du 12 janvier 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec. p. I-525, point 33).

34 En revanche, et dans la mesure où l'«avoir social» est défini comme l'ensemble des biens que les associés ont mis en commun avec leurs accroissements (voir, en ce sens, arrêt du 28 mars 1990, Siegen, C-38/88, Rec. p. I-1447, point 12), l'«augmentation de l'avoir social» au sens de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 comprend, en principe, toute forme d'augmentation du patrimoine social d'une société de capitaux (arrêt Senior Engineering Investments, précité, point 34). Ainsi, la Cour a qualifié d'«augmentation de l'avoir social» au sens

de cette disposition, par exemple, un transfert de bénéfices (voir arrêt du 13 octobre 1992, Weber Haus, C-49/91, Rec. p. I-5207, point 10), un prêt sans intérêts (voir, notamment, arrêt du 17 septembre 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Rec. p. I-7397, point 18), une reprise des pertes (voir arrêt Siegen, précité, point 13), la renonciation à une créance (voir arrêt du 5 février 1991, Deltakabel, C-15/89, Rec. p. I-241, point 12).

35 Dans l'affaire au principal, il n'a pas été contesté que la fusion en question n'a pas donné lieu à une «augmentation du capital social» de la société absorbante (Aro Tubi). Cette fusion ne peut donc pas relever de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.

36 Elle entre, cependant, dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de ladite directive.

37 En effet, premièrement, il résulte de l'acte de fusion que la société absorbée (Fratelli Gaggini), d'une part, n'était pas surendettée et, d'autre part, détenait non seulement des actions dans la société absorbante (Aro Tubi), mais également d'autres éléments d'actif tels que, notamment, des immeubles, des brevets et des marques. Lors de cette fusion, ces biens ont été apportés à la société absorbante (Aro Tubi). Cette fusion a donc eu pour effet d'«augmenté[r] l'avoir social» de cette dernière.

38 Deuxièmement, eu égard à cette augmentation de l'avoir social, la fusion en question dans l'affaire au principal était «susceptible d'augmenter la valeur des parts sociales» dans la société absorbante (Aro Tubi). Suite à cette fusion, les actions dans celle-ci ont, de facto, plus de valeur.

39 Troisièmement, la fusion en question se présente comme une «prestation effectuée par un associé» au sens de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335.

40 Il s'ensuit que la fusion en question dans l'affaire au principal constitue un apport en société visé à l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 qui peut, en principe, être soumis au droit d'apport.

41 Toutefois, il y a lieu de rappeler que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 exonère du droit d'apport certaines opérations qui étaient taxées, à la date du 1er juillet 1984, à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

42 Or, il ressort des versions antérieures de cette disposition (décrites aux points 9 et 11 du présent arrêt) que, à cette dernière date, à savoir le 1er juillet 1984, les fusions étaient taxées à un taux de 0 à 0,50 % si elles remplissaient trois conditions, à savoir i) l'apport de la totalité du patrimoine d'une société de capitaux, ou d'une ou plusieurs branches de son activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes; ii) la rémunération exclusivement par l'attribution de parts sociales, et iii) le siège de direction effective ou le siège statutaire des sociétés parties à l'opération sur le territoire d'un État membre.

43 S'agissant de la fusion en question au principal, il convient de constater que, premièrement, une société de capitaux, Fratelli Gaggini, a apporté la totalité de son patrimoine à une autre société de capitaux déjà existante, Aro Tubi.

44 Deuxièmement, cet apport a été rémunéré exclusivement par l'attribution d'actions dans la société absorbante (Aro Tubi). En effet, les actions propres qu'Aro Tubi avait acquises grâce au patrimoine de Fratelli Gaggini ont ensuite été (ré)attribuées aux associés de Fratelli Gaggini.

45 Troisièmement, les deux sociétés impliquées, Aro Tubi et Fratelli Gaggini, ont toutes les deux leur siège en Italie.

46 Par conséquent, la fusion en question dans l'affaire au principal relève de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335. Elle est donc exonérée et ne peut pas être imposée au titre du droit d'apport.

47 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive 69/335 s'oppose à la perception, à l'occasion d'une fusion dite «inversée», c'est-à-dire d'une fusion par absorption lorsque l'intégralité des parts sociales dans la société absorbante sont détenues par la société absorbée, d'un droit d'enregistrement proportionnel de 1 % prélevé sur la valeur d'une telle opération.

Sur les dépens

48 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 (première chambre) dit pour droit:

Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par les directives 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport, et 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, s'oppose à la perception, à l'occasion d'une fusion dite «inversée», c'est-à-dire d'une fusion par absorption lorsque l'intégralité des parts sociales dans la société absorbante sont détenues par la société absorbée, d'un droit d'enregistrement proportionnel de 1 % prélevé sur la valeur d'une telle opération.

Signatures