CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS

présentées le 7 mars 1996 *

1. La question qui se pose dans la présente espèce, dont la Cour a été saisie dans le cadre d'une demande de décision préjudicielle formée par le College van Beroep voor het Bedrijfsleven (juridiction administrative en matière économique) des Pays-Bas, est de savoir si une cotisation prélevée par les chambres de commerce et d'industrie des Pays-Bas sur les entreprises établies dans leur circonscription est compatible avec la directive communautaire sur le droit d'apport, qui interdit la perception d'impositions autres que le droit d'apport pour l'immatriculation d'une société de capitaux ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité par une telle société.

2. La cotisation néerlandaise est prélevée annuellement par les chambres sur les entreprises inscrites dans leurs registres du commerce respectifs et est utilisée pour financer les diverses activités des chambres. Le terme « entreprise » est d'interprétation large et couvre tous les types d'établissements, qu'ils exercent des activités commerciales ou des activités de holding et d'investissement. La cotisation est assise sur le capital engagé dans l'entreprise, défini comme ses réserves, provisions et dettes à long terme et peut s'élever à 24 400 HFL.

3. Toutes les sociétés (à l'exception des sociétés inactives dans lesquelles aucun capital n'est engagé) possèdent par définition une entreprise soumise à immatriculation et sont assujetties à la cotisation. Le législateur néerlandais ayant réuni le registre des entreprises et celui des sociétés, une immatriculation distincte de la société elle-même n'est pas exigée sauf si le siège social de la société n'est pas situé dans la circonscription de la chambre dans laquelle son entreprise est établie. Dans ce dernier cas, une faible surtaxe de 61 HFL est perçue pour l'immatriculation de la société par la chambre dans la circonscription de laquelle le siège social de la société est situé.

4. Les sociétés demanderesses au principal soutiennent que la directive empêche les chambres de les frapper d'une taxe telle que la cotisation sur les entreprises et les autorise uniquement à percevoir 61 HFL, qui représentent le coût de l'immatriculation de la société.

5. Si la cotisation est illicite, la seconde question qui se pose est de savoir si les chambres peuvent invoquer le délai de 30 jours fixé par la législation nationale pour les recours contre leurs décisions pour faire obstacle aux demandes de remboursement des cotisations perçues pour les années précédentes.

* Langue originale: l'anglais.

La législation nationale applicable

6. Aux termes de la Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (loi relative aux chambres de commerce et d'industrie) de 1963, les chambres ont pour mission de promouvoir les intérêts commerciaux des entreprises dans leurs circonscriptions respectives [1]. Les chambres fournissent un grand nombre de services, parmi lesquels la création et la gestion d'organismes au service du commerce et de l'industrie, la publicité, l'octroi de subventions à des organismes ayant pour objet la promotion des intérêts du commerce, la légalisation de signatures, les prestations de serment et la collecte d'informations [2]. Les chambres sont utilisées par divers organes publics comme source d'informations en matière de commerce et d'industrie [3].

7. L'article 1er de la Handelsregisterwet (loi sur le registre du commerce) de 1918 impose aux chambres de tenir un registre des entreprises établies dans leur circonscription.

L'article 1er, paragraphes 1, 2, 3 et 7, de la loi, dans sa rédaction modifiée, dispose:

« 1) Il existe un registre du commerce, auquel sont immatriculées toutes les entreprises qui:

a) sont établies aux Pays-Bas ou

b) ont aux Pays-Bas une succursale ... ou

c) sont représentées aux Pays-Bas par un agent commercial mandaté à cet effet.

2) Le registre du commerce est tenu par les chambres de commerce et d'industrie, chacune en ce qui concerne sa circonscription.

3) L'immatriculation est effectuée auprès de chaque chambre, dans la circonscrip-

1 — Voir article 3 de la loi.
2 — Voir article 16 de la loi.
3 — Voir articles 17 et 18 de la loi.

tion de laquelle l'entreprise est établie ou une succursale de l'entreprise est située.

...

7) Sont en outre immatriculés au registre du commerce toutes les sociétés anonymes, les sociétés privées à responsabilité limitée, les coopératives, les sociétés de caution mutuelle et les groupements européens de coopération économique ... qui ont leur siège social aux Pays-Bas. L'immatriculation est effectuée auprès de la chambre dans la circonscription de laquelle ils possèdent leur siège social. »

8. Dans l'ordonnance de renvoi, la juridiction nationale affirme que l'immatriculation d'entreprises au registre du commerce présente un double caractère. En premier lieu, elle satisfait à l'obligation d'immatriculation des sociétés qui existe en vertu des dispositions nationales mettant en œuvre la directive 68/151/CEE du Conseil, du 9 mars 1968 [4], dont l'article 3, paragraphe 1, impose aux États membres d'ouvrir un dossier auprès d'un registre central, d'un registre du commerce ou d'un registre des sociétés pour les sociétés visées par la directive. En second lieu, elle fonctionne en tant que source d'informations factuelles relatives à la vie économique et comme répertoire des entreprises au profit desquelles la chambre a été instituée et qui forment le groupe dont la chambre est chargée de défendre les intérêts.

9. L'article 9, sous c), de la loi sur le registre du commerce empêche la double immatriculation d'une personne morale dont le siège social est situé dans la même circonscription qu'une entreprise qu'elle exploite. Le libellé de cette disposition est le suivant:

« Lorsqu'une personne morale mentionnée à l'article 1er, paragraphe 7, est propriétaire d'une entreprise qui est immatriculée auprès de la chambre de commerce et d'industrie dans la circonscription de laquelle cette personne morale possède son siège social, l'immatriculation de l'entreprise auprès de ladite chambre vaut également immatriculation de ladite personne morale. »

10. Il semble que le terme « entreprise » employé à l'article 1er, paragraphe 1, recouvre non seulement les établissements exerçant des activités commerciales, mais également les entités se livrant à des activités de holding et d'investissement. En conséquence, en pratique, l'immatriculation en vertu de l'article 1er, paragraphe 7, n'est exigée que pour les sociétés tout à fait inactives ou les sociétés dont l'entreprise se trouve dans une

4 — La première directive tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers (JO 1968, L 65, p. 8).

circonscription différente de celle de leur siège social.

11. L'article 22 de la loi traite des droits d'immatriculation. L'article 22, paragraphes 1 à 4, dispose:

« 1) Un montant déterminé par la chambre en vertu d'un règlement lui est dû pour l'immatriculation d'une entreprise auprès de la chambre de commerce et d'industrie dans la circonscription de laquelle elle est établie, pour chaque année civile au cours de laquelle l'entreprise est immatriculée ou doit être immatriculée auprès de ladite chambre.

2) La chambre ne peut, en vertu d'un règlement tel que visé au paragraphe 1, pour aucune entreprise, prévoir un montant plus élevé que celui déterminé pour la catégorie d'entreprises concernée par un règlement de l'administration publique.

3) Dans le cadre de la mesure visée au paragraphe 2, les entreprises sont réparties en catégories selon le capital engagé dans l'entreprise, diminué du montant des pertes. Dans le cadre de cette mesure, dans des cas particuliers, les entreprises peuvent être réparties en catégories selon d'autres critères. Aux fins de l'application du paragraphe 1, un montant est déterminé pour chaque catégorie d'entreprises.

4) Le capital engagé dans l'entreprise comprend:

a) les réserves et les provisions, à l'exception de celles qui sont destinées à couvrir des obligations ou des risques immédiatement démontrables, pour autant que leur montant ne dépasse pas celui de ces obligations ou de ces risques;

b) les dettes à échéance d'un an ou plus. »

12. Des règles plus détaillées sur l'immatriculation et les cotisations ont été fixées par les arrêtés royaux du 1er août 1956 et du 5 décembre 1968. En vertu de l'article 3 du dernier arrêté, dans sa rédaction modifiée, la cotisation varie de 61 HFL pour une entreprise de la catégorie I (ayant un capital inférieur à 25 000 HFL) à 24 400 HFL pour une entreprise de la catégorie XVI (ayant un capital égal ou supérieur à 500 millions de HFL). En vertu de la Wet op de Bedrijfsorganisatie (loi sur l'organisation de l'économie) de 1950, dans sa rédaction modifiée, les

droits d'immatriculation sont légèrement augmentés d'une cotisation supplémentaire en faveur du Conseil économique et social des Pays-Bas.

13. L'article 22, paragraphe 6, de la loi sur le registre du commerce concerne l'immatriculation des personnes morales. Ses dispositions sont les suivantes:

« Un montant déterminé en vertu d'un règlement de l'administration publique est dû pour l'immatriculation d'une personne morale mentionnée à l'article 1er, paragraphe 7, pour chaque année civile pendant laquelle la personne morale est immatriculée ou doit être immatriculée à la chambre concernée. Cette disposition ne s'applique pas si, conformément à l'article 9, sous c), l'immatriculation de l'entreprise appartenant à la personne morale vaut immatriculation de la personne morale. »

14. Ainsi, comme nous l'avons déjà expliqué, une société qui possède une entreprise établie dans la même circonscription que son siège social n'est pas tenue de procéder à une immatriculation distincte de celle de son entreprise et ne paye pas de cotisation additionnelle. Lorsque le siège social d'une société et son entreprise se trouvent dans des circonscriptions distinctes, elle est tenue de payer un droit d'immatriculation distinct à la chambre concernée. En vertu de l'article 8, sous a), du décret du 5 décembre 1968, ce droit est fixé à 61 HFL, qui correspond à la cotisation due par les entreprises de la catégorie la plus basse (catégorie I). La juridiction nationale considère que le montant de 61 HFL correspond aux coûts liés à la tenue du registre.

15. En vertu de l'article 26 de la loi sur le registre du commerce, la cotisation est due par le propriétaire de l'entreprise ou la personne morale immatriculée. Si une cotisation n'est pas acquittée, la chambre concernée décerne une contrainte qui est exécutoire en application des dispositions du code de procédure civile.

16. Le non-respect de l'obligation d'immatriculation est un délit puni d'une peine d'emprisonnement, d'une peine d'amende ou des deux [5].

17. Un recours contre les décisions des chambres est ouvert devant le College van Beroep voor het Bedrijfsleven [6]. Le recours doit être formé dans les 30 jours suivant le jour auquel la décision a été communiquée, remise ou expédiée [7]. Toutefois, un recours n'est pas irrecevable si la partie concernée peut démontrer qu'on ne saurait lui adresser

5 — Voir l'article 1er, paragraphe 4, sous e), l'article 2, paragraphe 4, et l'article 6, paragraphes 1 et 4, sous e), de la loi du 22 juin 1950 énonçant les mesures relatives à la recherche, à la poursuite et au jugement des délits économiques.

6 — Voir article 31 de la loi sur les chambres de commerce et d'industrie.

7 — Voir article 33 de la loi de 1954 sur les recours administratifs en matière d'organisation de l'économie.

aucun reproche en ce qui concerne le dépassement du délai [8].

La législation communautaire applicable

18. Par la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [9], adoptée sur la base des articles 99 et 100 du traité, le Conseil a cherché à harmoniser le droit frappant les apports à des sociétés de capitaux (« droit d'apport »). La directive a été modifiée à plusieurs reprises depuis [10]; toutefois, aucune de ces modifications ne concerne la présente espèce.

19. L'article 1er de la directive dispose:

« Les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 et dénommé ci-après 'droit d'apport'. »

20. Les dispositions pertinentes de l'article 3 de la directive sont les suivantes:

« 1) Par société de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre:

a) les sociétés de droit ... néerlandais, dénommées respectivement:

— ... naamloze vennootschap;

— ... commanditaire vennootschap op aandelen;

b) toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en bourse;

c) toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation

8 — Voir article 33, paragraphe 3, de la loi.

9 — JO L 249, p. 25.

10 — En dernier lieu, par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23).

préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation.

2) Est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport. »

21. L'article 4 définit les différentes opérations soumises ou pouvant être soumises au droit d'apport. La caractéristique commune à ces opérations est qu'elles impliquent des apports de capitaux sous des formes diverses à une société de capitaux ou le transfert sur le territoire d'un État du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une telle société lorsqu'un droit d'apport n'a pas encore été perçu dans un autre État membre.

22. L'article 10 de la directive dispose:

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

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

b) ...

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. »

23. L'article 11 interdit certaines autres impositions liées au rassemblement de capitaux d'apport ou d'emprunt.

24. Toutefois, l'article 12, paragraphe 1, de la directive ajoute la dérogation suivante:

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

...

e) des droits ayant un caractère rémunératoire ».

25. La présente procédure semble avoir été inspirée par l'arrêt de la Cour dans l'affaire Ponente Carni [11]. Dans cette affaire, la Cour avait été invitée à examiner la compatibilité avec la directive 69/335 d'un droit appelé taxe de concession gouvernementale. La taxe était due pour l'immatriculation d'une société, une augmentation de son capital, la prorogation de sa durée, la modification de son objet et la fusion de sociétés. A la suite d'un certain nombre d'augmentations, la taxe d'immatriculation s'élevait à 15 millions de LIT pour les sociétés anonymes et en commandite par actions, à 3,5 millions de LIT pour les sociétés à responsabilité limitée et à 500 000 LIT pour les autres sociétés. La taxe était due tant lors de la première immatriculation qu'annuellement. La question de la juridiction nationale concernait la taxe annuelle.

26. La Cour a relevé que l'article 10 visait les impôts indirects qui présentaient les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Il s'appliquait, par conséquent, à une charge annuelle telle que la taxe litigieuse due en raison de l'immatriculation des sociétés de capitaux; il en était ainsi même si le produit de la taxe contribuait au financement du service chargé de la tenue du registre. La taxe était par conséquent interdite à moins de constituer un droit ayant un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, de la directive.

27. La Cour a déclaré que l'article 12, paragraphe 1, autorisait un droit qui était la contrepartie d'une opération imposée par la loi dans un but d'intérêt général. Cela s'appliquait en particulier à un droit dû en contrepartie d'une opération comme l'immatriculation des sociétés de capitaux qui était imposée par la loi nationale, conformément au droit communautaire, tant dans l'intérêt des tiers que des sociétés elles-mêmes [12].

28. La Cour a constaté toutefois que des droits ne relevaient de l'article 12 que s'ils

11 — Arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915).

12 — Points 37 et 38.

étaient calculés sur la base du service rendu, ajoutant:

« Une rétribution dont le montant serait dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier ou dont le montant serait calculé non en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération devrait être regardée comme une imposition relevant de la seule interdiction instituée par l'article 10 de la directive.

Pour certaines opérations, comme l'immatriculation d'une société, il peut être difficile de déterminer le coût de l'opération. L'évaluation de ce coût ne peut, dans un tel cas, être que forfaitaire et doit être établie de façon raisonnable en prenant, notamment, en compte le nombre et la qualification des agents, le temps passé par ces agents ainsi que les divers frais matériels nécessaires à l'accomplissement de cette opération » [13].

29. La Cour a ajouté que les États membres étaient en droit de fixer des montants différents pour les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, dès lors que les montants exigés ne dépassaient pas, pour chacune de ces catégories de sociétés, le coût de l'opération d'immatriculation [14].

13 — Points 42 et 43.

14 — Point 44.

Les faits et les questions de la juridiction nationale

30. Il se pose par conséquent la question de savoir dans quelle mesure les principes établis dans l'affaire Ponente Carni sont applicables en l'espèce. Dans la présente affaire, la procédure au principal concerne une série de réclamations contre des décisions relatives aux cotisations d'immatriculation adoptées par les chambres de commerce et d'industrie de Midden-Gelderland, La Haye, Amsterdam et Utrecht formées par Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV et deux autres parties, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk et J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV. Denkavit conteste les décisions portant sur les cotisations relatives aux années 1972 à 1993, ces années comprises. Les recours des autres sociétés concernent les décisions relatives aux cotisations pour 1992.

31. Les demanderesses, qui ont toutes été classées dans des catégories tarifaires supérieures, contestent les cotisations dans la mesure où elles excèdent la cotisation minimale de 61 HFL qui correspond au coût de la tenue du registre du commerce. Elles soutiennent en substance que la cotisation d'immatriculation constitue une imposition interdite par l'article 10, sous c), de la directive 69/335. La juridiction nationale a constaté que l'immatriculation des sociétés en vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la loi sur le registre du commerce constituait une

immatriculation au sens de l'article 3 de la directive 68/151; dans l'arrêt Ponente Carni, la Cour a déclaré que l'article 10, sous c), de la directive 69/335 interdisait la perception de taxes en raison d'une telle immatriculation. Selon les demanderesses, la cotisation d'immatriculation ne constitue pas un droit ayant un caractère rémunératoire autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de cette directive parce qu'elle ne couvre pas uniquement les coûts de l'immatriculation, mais finance pratiquement toutes les activités des chambres.

32. A l'appui de ses prétentions au remboursement des cotisations payées pour les années antérieures, à savoir les années 1972 à 1992, Denkavit se réfère à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Emmott [15], en soutenant que les chambres ne sauraient, en l'absence d'une transposition correcte de la directive 69/335, exciper du délai de 30 jours fixé par la législation nationale pour les recours contre leurs décisions.

33. Ces arguments ont incité la juridiction nationale à demander à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

« 1 a) L'article 10 de la directive 69/335/CEE doit-il être interprété en ce sens que, outre une imposition pour l'immatriculation des sociétés, associations et personnes morales visées par cet article, une cotisation telle que celle qui est due annuellement en raison de l'immatriculation — obligatoire — d'une entreprise auprès d'une chambre de commerce et d'industrie et dont le critère consiste dans la valeur économique des différentes entreprises, telle que celle-ci se traduit — en premier lieu — par l'avoir social utilisé dans l'entreprise, relève également, purement et simplement, de l'interdiction inscrite dans cet article, même lorsqu'il n'existe pas de lien entre l'obligation d'immatriculation de l'entreprise et la forme juridique de la personne à laquelle l'entreprise appartient?

b) Pour le cas où la première question appelle une réponse négative:

Si l'immatriculation au sens visé par la question 1 a) réalise également, en ce qui concerne le propriétaire de l'entreprise, l'accomplissement de la formalité décrite à l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE, le droit imposé au propriétaire en raison de l'immatriculation de l'entreprise doit-il être considéré comme une imposition au sens de l'article susmentionné, même si cela ne s'accompagne pas d'une majoration du droit visé dans la question 1 a)?

15 — Arrêt du 25 juillet 1991 (C-208/90, Rec. p. I-4269).

2) Pour le cas où les questions énoncées ci-dessus (ou l'une des questions énoncées ci-dessus) appellent une réponse positive:

La notion de 'droits ayant un caractère rémunératoire' énoncée à l'article 12, sous e), de la directive 69/335/CEE comprend-elle un droit tel que celui imposé par une chambre de commerce et d'industrie qui, outre la couverture des coûts inhérents, pour ladite chambre, à l'inscription des immatriculations dans le registre du commerce qu'elle tient, vise également le financement de missions et d'activités accomplies par la chambre au profit de l'ensemble des entreprises établies dans sa circonscription, dans le cadre duquel les coûts desdites missions et activités sont mis à la charge des entreprises selon le critère de la valeur économique des différentes entreprises telle que celle-ci se traduit — en premier lieu — par l'avoir social utilisé dans l'entreprise?

3) S'il convient de partir du principe qu'un droit, tel que celui qui est visé dans les questions énoncées ci-dessus, est illégal, n'est-il pas permis d'opposer au justiciable qui, dans le cadre d'un litige dont est saisie une juridiction nationale, invoque cette illégalité en se référant à la directive 69/335/CEE, le dépassement du délai prévu par le droit national en ce qui concerne les voies de droit, aussi longtemps que les dispositions légales fondant la perception de cette imposition, incompatibles avec la directive précitée, n'ont pas été abrogées? »

Question préliminaire

34. Avant d'aborder les questions de la juridiction nationale, nous tenons à mentionner un problème préliminaire, bien qu'il n'ait pas été soulevé en l'espèce. Selon la jurisprudence de la Cour, une directive qui n'a pas été transposée peut uniquement mettre des obligations à la charge de l'État; une directive ne peut pas par elle-même créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peut donc pas être invoquée en tant que telle à son encontre [16]. La cotisation en question dans la présente espèce est instituée par l'État, mais son montant est fixé par les chambres et leur est versé. Il se pose, dès lors, la question de savoir si, indépendamment de leur qualification d'organes publics ou privés par le droit néerlandais, les chambres doivent être considérées, en droit communautaire, comme une émanation de l'État à l'encontre duquel les dispositions d'une directive peuvent être invoquées. La Cour a jugé que figure au nombre des entités qui peuvent se voir opposer les dispositions d'une directive susceptibles d'avoir des effets directs un organisme qui, quelle que soit sa forme juridique, a été chargé en vertu d'un acte de l'autorité publique d'accomplir, sous le contrôle de cette dernière, un service d'intérêt public et qui dispose, à cet effet, de pouvoirs exorbitants par rapport aux règles applicables dans les relations entre particuliers [17]. Les attributions des chambres, décrites plus haut, donnent à penser que les chambres satisfont à ces critères. En tout état de cause, il serait insatisfaisant de soutenir que, en raison de la forme sous laquelle une entité est constituée,

16 — Arrêt du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325, point 20).

17 — Arrêt du 12 juillet 1990, Foster e.a. (C-188/89, Rec. p. I-3313, point 20).

un contribuable ne peut pas exciper de l'illégalité d'une imposition pour la simple raison qu'elle est versée à cette entité et non à l'État. Il est vrai que si les contribuables obtenaient gain de cause dans la présente espèce, ce seraient les chambres, et non l'État, qui seraient condamnées à rembourser les impositions. Toutefois, à notre avis, cela montre simplement que le principe selon lequel une directive non transposée peut uniquement mettre des obligations à la charge de l'État est un principe qui doit être interprété largement, pour qu'il n'ait pas de conséquences arbitraires.

Question 1

35. Par cette question, la juridiction nationale cherche en substance à savoir si une cotisation annuelle telle que celle qui est litigieuse au principal relève de l'article 10 de la directive 69/335. Il est demandé sous a) si une telle cotisation est visée même si elle frappe les entreprises en général et n'est pas liée à la forme juridique de l'entreprise. Il est demandé sous b) si, au cas où la cotisation ne relèverait pas purement et simplement de la directive, elle est visée par celle-ci dans la mesure où, dans le cas d'une société, l'immatriculation de l'entreprise vaut également immatriculation de la société (même si le double rôle de l'immatriculation ne se traduit pas par une majoration du droit).

36. Denkavit, Heklicht et Schippefelt, soutenant que la directive 69/335 interdit toutes les impositions perçues en raison de l'immatriculation, quelles que soient leur assiette et leur structure, considèrent qu'il y a lieu de répondre par l'affirmative à la première question. Les sociétés de capitaux sont automatiquement soumises à immatriculation en vertu de la loi sur le registre du commerce; l'obligation d'immatriculation est donc indissolublement liée à la forme juridique de la société. Peu importe que les entreprises n'appartenant pas à des sociétés de capitaux doivent également être immatriculées; le fait que les États membres conservent des pouvoirs en dehors du champ d'application d'une directive d'harmonisation ne signifie pas qu'ils disposent d'une liberté correspondante dans le cadre de la directive.

37. Denkavit souligne que ses activités se limitent à celles d'une société holding, à savoir la gestion et le financement de ses filiales. Elle n'exerce pas elle-même d'activité d'entreprise et est néanmoins soumise à immatriculation. Elle soutient que, quel que soit le point de vue retenu en ce qui concerne l'immatriculation des sociétés en général, les sociétés holding doivent par définition être immatriculées du seul fait de leur forme juridique dès lors qu'elles n'exercent pas d'activité commerciale. Bien qu'il existe des règles pour empêcher la double imposition des groupes de sociétés, ces règles sont très limitées et ne couvrent pas chaque cas.

38. Les chambres de commerce et d'industrie soutiennent que la cotisation est un impôt direct annuel prélevé sur les entreprises établies aux Pays-Bas et qu'elle est

matériellement différente de la taxe en question dans l'arrêt Ponente Carni, qui était perçue en raison de l'immatriculation des sociétés. Dans la présente affaire, la cotisation frappe l'exploitation d'une entreprise dans le ressort de la chambre concernée. Sa base imposable est la valeur économique de l'entreprise et non le capital nominal apporté par le propriétaire de l'entreprise. Les chambres relèvent qu'il importe de distinguer la cotisation du droit d'immatriculation de 61 HFL, qui est exclusivement destiné à couvrir les frais résultant de l'immatriculation. Lorsque l'immatriculation vise tant l'entreprise que la personne morale qui l'exploite, le droit d'immatriculation est incorporé dans la cotisation. Le gouvernement néerlandais exprime des vues largement similaires à celles des chambres.

39. Le gouvernement hellénique et la Commission proposent également de répondre par la négative à la première question. Le gouvernement hellénique considère que la cotisation en question n'est pas contraire à l'article 10 de la directive 69/335, car ce dernier se borne à interdire les impositions indirectes tandis que la cotisation est une imposition régionale directe perçue en fonction de la capacité contributive de l'entreprise. La Commission considère que la cotisation échappe à l'article 10, sous c), de la directive 69/335 dans la mesure où elle excède le droit d'immatriculation de 61 HFL et la distingue de la taxe en question dans l'arrêt Ponente Carni pour des raisons similaires à celles mentionnées par les chambres de commerce et d'industrie. Elle relève d'autre part que c'est à juste titre que la juridiction nationale considère que le droit d'immatriculation de 61 HFL satisfait aux conditions de l'article 10, sous c). Ce droit est directement lié à l'existence de la société et n'a pas de rapport avec ses activités économiques. Son non-respect étant pénalement sanctionné, l'immatriculation peut être considérée comme un préalable à l'exercice d'une activité par une société. Toutefois, le fait que la cotisation puisse fictivement être considérée comme incorporant le droit d'immatriculation ne signifie pas que l'intégralité de la cotisation tombe sous le coup de l'article 10, sous c).

40. Le gouvernement danois adopte un point de vue quelque peu différent. Il soutient que, dans la mesure où il n'existe pas de lien entre l'obligation d'immatriculation et la forme juridique de la personne à laquelle l'entreprise appartient, il y a lieu de répondre par la négative à la question 1, sous a). Toutefois, si l'immatriculation réalise également l'accomplissement d'une formalité au sens de l'article 10, sous c) [l'hypothèse envisagée à la question 1, sous b)], la cotisation relève de cette disposition et est interdite même si l'accomplissement de la formalité n'implique aucun paiement supplémentaire, sauf si le droit a un caractère purement rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e). Toutefois, comme nous l'expliquerons ci-après, le gouvernement danois a une conception large de ce qui est autorisé par cette dernière disposition.

41. Comme nous l'avons déjà exposé, il semble que, en vertu des dispositions nationales applicables, la notion d'entreprise ait une signification large qui englobe non seulement les entités exerçant une activité commerciale mais également celles qui exercent des

activités de holding et d'investissement. Bien que la fonction des chambres soit de promouvoir les intérêts du commerce dans leur circonscription, la cotisation d'immatriculation est donc moins un droit sur l'activité commerciale qu'un droit sur le capital engagé dans des entités commerciales, représenté par leurs réserves, provisions et dettes à long terme. La première question de la juridiction nationale consiste à demander si une telle cotisation tombe en elle-même sous le coup de l'interdiction énoncée à l'article 10 de la directive, qui prévoit que 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. »

42. Pour répondre à cette question, il faut examiner l'objet et le champ d'application de la directive. L'article 1er de la directive introduit un droit harmonisé sur les « apports à des sociétés de capitaux ». La directive supprime également le droit de timbre sur les titres: voir l'article 11 ainsi que le cinquième considérant du préambule. Le raisonnement qui sous-tend la directive est expliqué aux deuxième et sixième considérants. Le deuxième considérant relève que:

« les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux, actuellement en vigueur dans les États membres, à savoir le droit auquel sont soumis les apports en société et le droit de timbre sur les titres, 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 affirmé au sixième considérant que:

« la conception d'un marché commun ayant les caractéristiques d'un marché intérieur suppose que l'application aux capitaux, rassemblés dans le cadre d'une société, du droit sur les rassemblements de capitaux ne puisse intervenir qu'une seule fois au sein du marché commun et que cette taxation, afin de ne pas perturber la circulation des capitaux, doit être d'un niveau égal dans tous les États membres ».

43. Les interdictions visant les autres impositions, prévues aux articles 10 et 11, résultent directement du double objectif de la directive, qui consiste à harmoniser le droit sur les rassemblements de capitaux et à supprimer le droit de timbre sur les titres. Il en est manifestement ainsi dans le cas des interdictions figurant à l'article 10, sous a) (transactions soumises au droit d'apport harmonisé en vertu de l'article 4 de la directive), à l'article 10, sous b) (impositions sur les apports, prêts ou prestations liés à de telles opérations), et à l'article 11 (impositions sur la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts et de titres similaires et

impositions sur les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations ou autres titres négociables). Telles sont les impositions sur les rassemblements de capitaux ou transferts de titres que la directive était destinée à harmoniser ou à supprimer.

44. Bien que les impositions visées à l'article 10, sous c), ne frappent pas les apports de capitaux ou les transferts de titres en tant que tels, leur interdiction n'en est pas moins essentielle pour la réalisation de l'objectif de la directive. De telles impositions sont 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. Elles relèvent, par conséquent, d'une catégorie similaire à celle des autres impositions prohibées. Les règles harmonisant les législations fiscales dans ce domaine seraient incomplètes en l'absence d'une telle interdiction, car l'existence de telles impositions contrecarrerait tout autant les objectifs de la directive que le maintien en vigueur d'autres impositions sur les apports de capitaux ou les transferts de titres.

45. Il importe toutefois de tenir compte du fait que la contribution apportée par la directive à la libre circulation des capitaux est relativement modeste. La directive est à considérer comme une pièce unique d'un puzzle bien plus important — loin d'être complet —, harmonisant une partie limitée du droit fiscal. La directive ne vise manifestement pas à supprimer tous les obstacles fiscaux à l'intégration des marchés de capitaux qui découlent des différences entre les impositions perçues sur la valeur économique et les bénéfices des entreprises. De surcroît, le simple fait qu'une imposition frappe une société en raison de sa forme juridique ne suffit pas en lui-même à la faire tomber sous le coup des interdictions de l'article 10. Le point de vue contraire remettrait en question le pouvoir des États membres de soumettre les sociétés à des impositions, y compris celles qui frappent les revenus et les bénéfices, différentes de celles qui s'appliquent aux entreprises non dotées de la personnalité morale; une telle conclusion serait incompatible avec les pouvoirs qui continuent d'être reconnus aux États membres en matière de fiscalité directe et avec l'existence d'autres initiatives communautaires dans le domaine de l'imposition des sociétés [18].

46. Les interdictions de l'article 10 visent plus spécifiquement l'imposition des opérations liées au rassemblement de capitaux par les sociétés ou au transfert de titres, ou, plus généralement, les impositions pour les *formalités requises* lorsqu'une société de capitaux est utilisée comme mode d'investissement. A notre avis, elles ne visent pas par conséquent une cotisation telle que celle qui est litigieuse au principal, qui est une charge générale frappant les entités commerciales sur la base de leur valeur économique, c'est-à-dire du capital qui y est engagé. Une telle

18 — Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1), directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes (JO 1975, C 253, p. 2).

cotisation n'est pas liée à la forme juridique de l'entreprise. Elle est encore moins appliquée en raison des formalités liées à la forme juridique d'une société de capitaux.

47. En conséquence, l'argument de Denkavit selon lequel les sociétés holding, en tant que sociétés non commerciales, sont immatriculées et assujetties à la cotisation en raison de leur seule forme juridique ne saurait être retenu. Qui plus est, en l'absence d'une harmonisation de l'imposition de la valeur économique des entreprises ou du capital qui y est engagé, un État membre conserve le droit de frapper d'une telle imposition toute entité, quelle qu'elle soit, dès lors que l'imposition n'est pas appliquée de telle manière qu'elle constitue une restriction illicite de l'une des libertés garanties par le traité; aucun argument en ce sens n'a été avancé en l'espèce. Sous réserve du même tempérament, il appartient au droit national de prévoir le cas échéant des solutions pour éviter les doubles impositions.

48. Eu égard aux développements qui précèdent, il est manifeste que la cotisation perçue par les chambres en l'espèce se distingue clairement de celle sur laquelle portait l'affaire Ponente Carni. Cette dernière était une taxe annuelle perçue spécifiquement en raison de l'immatriculation des sociétés. Elle relevait donc précisément du domaine de la fiscalité des sociétés que la directive était destinée à harmoniser.

49. Nous en arrivons par conséquent à la question 1, sous b), qui consiste à demander si la cotisation ne relève pas néanmoins de l'article 10, sous c), parce que l'inscription d'une entreprise au registre du commerce d'une chambre vaut également immatriculation de la société au sens de la directive 68/151 (même si la double fonction de l'immatriculation ne se traduit pas par une cotisation majorée).

50. La juridiction nationale affirme que la cotisation peut être divisée en deux parties: un droit de 61 HFL destiné à couvrir les coûts de l'immatriculation (qui est le montant qu'une chambre réclame à une société du fait de son immatriculation lorsque la société ne possède pas d'entreprise dans sa circonscription) et le reste, qui varie selon la catégorie tarifaire dans laquelle l'entreprise est classée et qui sert à financer les diverses activités des chambres.

51. Il ne nous semble pas que la double fonction du registre modifie la situation. Le législateur a effectivement réuni le registre pour les entreprises et le registre des sociétés et a ainsi évité aux chambres de devoir percevoir des taxes d'immatriculation des sociétés distinctes pour les sociétés possédant une entreprise dans leur circonscription. Il serait paradoxal que cela ait pour conséquence qu'une cotisation qui échapperait sinon au champ d'application de l'article 10, sous c), entre dans le champ d'application de cette disposition.

52. Cela s'applique également aux sociétés holding. Contrairement au point de vue de Denkavit, le registre a également une double fonction dans le cas de telles sociétés. L'activité de holding de Denkavit est classée comme entreprise aux fins de l'application de la loi sur le registre du commerce et de la cotisation. Le champ d'application de la cotisation est, comme nous l'avons déjà observé, régi par le droit national en l'absence d'une harmonisation communautaire de telles taxes.

55. Différents points de vue ont été exprimés sur cette question. Denkavit considère que seul le droit d'immatriculation de base de 61 HFL est visé par l'article 12, paragraphe 1, sous e). Le reste de la cotisation est calculé sur la base de la capacité contributive de l'entreprise et non des coûts liés à la tenue du registre; le produit de la cotisation est utilisé pour financer non seulement la tenue du registre mais l'ensemble des activités des chambres. Les grandes entreprises sont celles qui sont le moins susceptibles d'avoir besoin de l'assistance des chambres. De plus, les sociétés holding ne bénéficient absolument pas de leurs services. Heklicht soutient les thèses de Denkavit.

Question 2

53. Par sa deuxième question, la juridiction nationale demande si, pour le cas où la question 1, sous a) ou sous b), appellerait une réponse positive, les termes « droits ayant un caractère rémunératoire » employés à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive visent un droit qui sert à financer non seulement l'immatriculation au registre du commerce mais également les diverses missions et activités accomplies par les chambres au profit des entreprises établies dans leur circonscription, les coûts desdites missions et activités étant mis à la charge des entreprises selon le critère de la valeur économique de celles-ci.

56. Les chambres et le gouvernement néerlandais considèrent qu'il ne résulte pas de l'arrêt rendu dans l'affaire Ponente Carni que le seul service pour lequel des droits peuvent être réclamés est la tenue de registres. Dans le cas d'espèce, la cotisation peut être considérée comme un droit ayant un caractère rémunératoire pour les différents services fournis par les chambres.

54. Cette question ne se pose que si l'on considère, contrairement au point de vue que j'ai retenu, que l'une ou l'autre branche de la première question appelle une réponse affirmative.

57. Les gouvernements hellénique et danois partagent ce point de vue. Le gouvernement danois ajoute que l'arrêt Ponente Carni n'empêche pas un État membre d'instituer un prélèvement qui couvre non seulement les coûts directs de l'immatriculation mais également certains coûts indirects tels que les coûts administratifs de l'organe législatif, l'accomplissement d'autres tâches dans l'intérêt de l'entreprise telles que le contrôle,

la fourniture d'informations, le conseil, le traitement des réclamations et une partie des coûts de l'autorité responsable de l'immatriculation, tels que les loyers, les salaires, la formation du personnel et le traitement des données; les coûts en question doivent toutefois être liés au service fourni.

58. La Commission se borne à mentionner que le droit de base de 61 HFL doit être considéré comme relevant de l'article 12, paragraphe 1, sous e).

59. Nous n'estimons pas que l'arrêt rendu dans l'affaire Ponente Carni confirme la thèse selon laquelle la cotisation en question dans la présente espèce constitue un droit ayant un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e). Il est vrai que la Cour a déclaré qu'un tel droit visait une charge qui était la contrepartie d'une opération imposée par la loi dans l'intérêt général. La Cour a également admis que l'évaluation du coût du service ne pouvait être que forfaitaire dans certains cas. De plus, nous partageons le point de vue avancé par les chambres et le gouvernement danois selon lequel l'article 12, paragraphe 1, sous e), ne vise pas uniquement les services mentionnés à l'article 10 de la directive.

60. Toutefois, il faut replacer dans leur contexte les observations de la Cour dans l'arrêt Ponente Carni. La Cour s'était attachée à définir les limites dans lesquelles un État membre pouvait instituer une charge pour un service identifiable rendu aux sociétés dans l'intérêt général, à savoir l'immatriculation. Dans le cas d'espèce, il est impossible d'identifier précisément les services ou avantages dont bénéficient les différentes entreprises (autres que le service de l'immatriculation des sociétés). Par ailleurs, les éventuels avantages qu'une entreprise peut retirer des diverses activités et services des chambres ne sont en aucune façon liés au montant de la cotisation. Dans la mesure où elle excède le coût de l'immatriculation, la cotisation a, dès lors, davantage le caractère d'une imposition que d'un droit payé en contrepartie de services identifiables [19].

61. Nous considérons, par conséquent, qu'il n'est pas nécessaire en l'espèce d'examiner les arguments du gouvernement danois concernant la diversité des coûts qui peuvent entrer en ligne de compte dans le cadre de la fixation du montant d'un droit au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e).

Question 3

62. Par sa troisième question, la juridiction nationale demande si un délai fixé par le droit national en ce qui concerne les voies de droit peut être invoqué lorsque les dispositions nationales contraires à la directive 69/335 n'ont pas encore été abrogées. Cette

19 — Pour des développements supplémentaires sur ce point, voir nos conclusions récentes du 15 février dans l'affaire AGF Belgium (C-191/94, Rec. p. I-1859).

question ne se pose que si la Cour, contrairement à notre point de vue, considère qu'il y a lieu de répondre par l'affirmative à la question 1, sous a) ou b).

63. La Cour a jugé itérativement, dans une jurisprudence abondante dont le point de départ est constitué par les arrêts Rewe et Comet en 1976 [20], qu'il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

64. Ce principe s'applique — et a de fait été appliqué tout d'abord — aux délais de forclusion fixés par le droit national. La fixation par un État membre d'un délai raisonnable de recours, à peine de forclusion, contre une décision ne saurait rendre l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire pratiquement impossible ou excessivement difficile [21]. De tels délais constituent l'application du principe de sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernée [22]. Le besoin de sécurité juridique en matière fiscale est démontré de manière particulièrement nette dans la présente affaire. Il apparaît clairement que si les sociétés pouvaient réclamer le remboursement des cotisations payées pendant les vingt dernières années, cela aurait des conséquences très graves pour les finances des chambres de commerce et d'industrie.

65. Le critère de l'exercice « pratiquement impossible » ou « excessivement difficile » a été affiné par la Cour dans son récent arrêt Peterbroeck, qui ne concernait pas des délais de recours à peine de forclusion mais une règle procédurale empêchant les justiciables de formuler des griefs nouveaux devant la cour d'appel belge après l'expiration d'un délai de 60 jours à compter du dépôt par l'administration d'une copie de la décision contestée et empêchant la cour d'appel de soulever une question d'office. La Cour a déclaré:

« Pour l'application de ces principes, chaque cas où se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend

20 — Voir arrêts du 16 décembre 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989, point 5); du 16 décembre 1976, Comet (45/76, Rec. p. 2043, point 13); du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595, point 12); arrêt Emmot, précité à la note 16, point 16; du 19 novembre 1991, Francovich e.a. (C-6/90 et C-9/90 , Rec. p. I-5357, point 43); du 27 octobre 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475, point 15); du 6 décembre 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483, point 21); arrêts du 14 décembre 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12), Van Schijndel (C-430/93 et 431/93, Rec. p. I-4705, point 17), et du 8 février 1996, FMC (C-212/94, Rec. p. I-389, point 71).

21 — Voir arrêt Rewe, point 5; arrêt Comet, point 17 et arrêt San Giorgio, point 12.

22 — Voir arrêt Rewe, point 5.

impossible ou excessivement difficile l'application du droit communautaire doit être analysé en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et de ses particularités, devant les diverses instances nationales. Dans cette perspective, il y a lieu de prendre en considération, s'il échet, les principes qui sont à la base du système juridictionnel national, tels que la protection des droits de la défense, le principe de la sécurité juridique et le bon déroulement de la procédure » [23].

66. La Cour a conclu que, si un tel délai de 60 jours n'était pas en soi critiquable, la règle était illégale eu égard aux particularités suivantes de la procédure en cause: la cour d'appel était la première juridiction pouvant poser une question préjudicielle à la Cour de justice; la règle empêchait la cour d'appel de soulever d'office à l'audience la question de la compatibilité de l'acte contesté, la période de 60 jours étant déjà écoulée; aucune autre juridiction nationale ne pouvait examiner cette question et la règle interdisant aux juridictions de soulever d'office des moyens n'était pas raisonnablement justifiée par des principes tels que celui de la sécurité juridique ou celui du bon déroulement de la procédure.

67. C'est à la lumière des principes susénoncés qu'il y a lieu d'examiner le délai de forclusion de 30 jours applicable à l'époque des faits de l'espèce. A notre avis, il n'y a pas lieu de considérer que ce délai rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire pratiquement impossible ou excessivement difficile. Un point crucial dans la présente espèce est que les décisions contestées se renouvellent tous les ans; la juridiction nationale a jugé que chaque décision pouvait être contestée séparément. Des délais relativement courts pour contester de telles décisions administratives courantes ne semblent pas critiquables en eux-mêmes; ils peuvent être justifiés par la nécessité d'empêcher que le budget d'organismes publics soit déséquilibré par des réclamations tardives relatives à des périodes antérieures ou actuelles. Il en est ainsi nonobstant le fait qu'il peut y avoir un développement ultérieur, tel qu'une décision de justice, qu'un particulier ne pouvait pas anticiper à l'époque.

68. Il peut être intéressant de relever, en outre, que c'est le même délai de 30 jours fixé par la législation néerlandaise qui était en cause dans l'affaire Comet [24]. En confirmant le droit des États membres de fixer des délais raisonnables, la Cour n'a pas laissé entendre que ce délai était trop court. Un tel délai n'est en tout état de cause pas plus restrictif que le délai d'un mois fixé par l'article 33 du traité CECA pour les recours formés contre les décisions et recommandations de la Commission.

69. Nous ajouterons toutefois que nous aurions adopté un point de vue différent en

23 — Point 14. Voir également le point 19 de l'arrêt Van Schijndel, précité note 20.

24 — Précitée à la note 20.

l'espèce si la juridiction nationale avait jugé que, en ne contestant pas une décision initiale, Denkavit était forclose à contester dans l'avenir son obligation récurrente de payer les cotisations en question. L'expiration du délai aurait alors eu pour effet de faire obstacle à des réclamations relatives non seulement à des périodes actuelles ou passées mais également à des périodes futures. Il est difficile de comprendre comment un tel résultat pouvait être justifié par des raisons de sécurité juridique.

70. Bien qu'il constitue une application du principe de l'exercice « excessivement difficile », l'arrêt Peterbroeck n'est pas directement pertinent en l'espèce. Dans l'affaire Peterbroeck, il n'était pas loisible à la juridiction nationale d'examiner un point de droit communautaire dans le cadre d'un recours formé dans le délai applicable. Dans de tels cas, le principe de sécurité juridique, qui est la justification principale des délais de forclusion, joue un rôle moins important. Dans l'affaire Peterbroeck, il s'agissait essentiellement de trouver un juste milieu entre l'efficacité du droit communautaire et le souci d'assurer le bon déroulement de la procédure; la Cour a estimé à l'évidence que cette dernière considération ne pouvait pas justifier une règle empêchant une juridiction nationale, régulièrement saisie d'une affaire, de soulever d'office un point de droit communautaire se posant à l'audience et de demander, le cas échéant, à la Cour de statuer. De surcroît, il n'y a pas dans la présente affaire de particularités comparables à celles évoquées par la Cour dans l'arrêt Peterbroeck. Par conséquent, rien dans l'arrêt Peterbroeck ne donne de raisons de penser que le présent délai n'est pas raisonnable.

71. Il se pose alors la question de savoir si les principes bien établis sont d'une certaine façon mis en cause par l'arrêt rendu dans l'affaire Emmott [25], sur lequel Denkavit se fonde. Dans l'affaire Emmott, qui concernait la directive sur l'égalité de traitement [26], la demanderesse n'a pas bénéficié de prestations uniformisées conformément à la directive avant le 28 janvier 1988, bien que la directive soit entrée en vigueur le 23 décembre 1984. Les autorités irlandaises ont rejeté la demande de Mme Emmott visant à l'octroi de prestations uniformisées à partir du 23 décembre 1984 au motif qu'elle n'avait pas introduit sa demande dans le délai de 3 mois à compter de la date à laquelle les motifs sont apparus, comme l'exigeait le droit irlandais. La Cour a jugé:

« En effet, aussi longtemps que la directive n'est pas correctement transposée en droit national, les justiciables n'ont pas été mis en mesure de connaître la plénitude de leurs droits. Cette situation d'incertitude pour les justiciables subsiste même après un arrêt par lequel la Cour a considéré que l'État membre en cause n'a pas satisfait à ses obligations au titre de la directive et même si la Cour a reconnu que l'une ou l'autre des dispositions de la directive est suffisamment précise et inconditionnelle pour être invoquée devant une juridiction nationale.

25 — Cité ci-dessus, à la note 15.

26 — Directive 79/7/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative à la mise en œuvre progressive du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale (JO L 6, p. 24).

Seule la transposition correcte de la directive mettra fin à cet état d'incertitude et ce n'est qu'au moment de cette transposition qu'est créée la sécurité juridique nécessaire pour exiger des justiciables qu'ils fassent valoir leurs droits.

Il s'ensuit que, jusqu'au moment de la transposition correcte de la directive, l'État membre défaillant ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment » [27].

72. Les parties défenderesses, les quatre États membres qui ont présenté des observations et la Commission estiment tous que l'arrêt Emmott n'est pas applicable. L'arrêt doit être lu à la lumière des circonstances propres à cette affaire. Ils soutiennent que la présente affaire s'en distingue pour un certain nombre de raisons: à la différence de l'Irlande, les Pays-Bas ont transposé de bonne foi la directive en question; tandis que Mme Emmott s'est vu refuser toute véritable occasion de se prévaloir de la directive pour la période en question, les demanderesses dans la présente espèce ont eu l'occasion, pour chaque décision, de contester la cotisation sur le fondement de la directive; enfin, les justiciables dans la présente espèce sont de grandes entreprises commerciales et non un particulier dépendant des prestations en question.

73. La Cour a eu l'occasion d'analyser l'arrêt Emmott dans les affaires Steenhorst-Neerings [28] et Johnson [29], qui concernaient les limites applicables aux réclamations d'arriérés de prestations. La Cour a jugé que le droit communautaire ne s'opposait pas à l'application de telles limites même si la directive en question n'avait pas été correctement transposée en droit national. La Cour a distingué ces affaires de l'affaire Emmott, relevant que la solution dans cette affaire pouvait être expliquée par les « circonstances propres à cette affaire ». Les circonstances mises en lumière par la Cour étaient les suivantes: Mme Emmott avait réclamé le paiement des prestations en question en se fondant sur l'arrêt de la Cour dans l'affaire McDermott et Cotter [30]; les autorités administratives avaient refusé de se prononcer sur sa demande avant la fin du litige concernant la directive qui était pendant devant les juridictions nationales et les autorités avaient cherché à exciper du délai nonobstant le fait que la directive n'avait pas été correctement transposée. Dans les arrêts Steenhorst-Neerings et Johnson, la Cour a déclaré que les règles en cause dans ces affaires se distinguaient par le fait que, dans les deux cas, il s'agissait d'une règle qui n'excluait pas l'action, mais se bornait à limiter la période, préalable à l'introduction de la demande, pour laquelle des arriérés de prestations pouvaient être obtenus.

27 — Points 21 à 23 de l'arrêt.

28 — Précitée à la note 20.

29 — Précitée à la note 20.

30 — Arrêt du 24 mars 1987, McDermott et Cotter(286/85, Rec. p. 1453).

74. On peut déduire des arrêts Steenhorst-Neerings et Johnson que le simple fait qu'une directive n'ait pas été correctement transposée n'empêche pas, en l'absence d'autres circonstances, un État membre d'invoquer un délai de forclusion; si le raisonnement de la Cour dans l'affaire Emmott n'était pas assorti de réserves, il s'appliquerait également aux limites relatives aux réclamations d'arriérés de prestations. Il nous semble que l'arrêt Emmott, malgré sa formulation plus générale, doit être lu comme établissant le principe qu'un État membre ne peut pas exciper d'un délai de forclusion lorsqu'il est défaillant, d'une part, parce qu'il n'a pas transposé la directive et, d'autre part, parce qu'il fait obstacle à l'exercice d'une voie de recours fondée sur cette directive ou peut-être lorsque le retard avec lequel la voie de recours a été exercée — et, partant, le non-respect du délai — a été d'une certaine façon causé par le comportement des autorités nationales. Un élément supplémentaire dans l'affaire Emmott était que la demanderesse se trouvait dans la position particulièrement exposée d'un individu dépendant de prestations de sécurité sociale.

75. Ainsi considéré, l'arrêt Emmott peut être vu comme une application du principe bien établi selon lequel l'exercice des droits communautaires ne doit pas être rendu « excessivement difficile » ou — pour utiliser la formulation que nous avons suggérée dans nos conclusions dans l'affaire Van Schijndel [31] — « indûment difficile ». Ce point de vue est conforme à l'observation de la Cour dans l'arrêt Johnson selon laquelle le délai de l'affaire Emmott « aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu de la directive » [32], tandis que l'application des règles en cause dans les affaires Steenhorst-Neerings et Johnson ne rendait pas « impossible l'exercice des droits fondés sur la directive » [33]. Il est également conforme au raisonnement de la Cour dans l'affaire Peterbroeck dans laquelle la Cour, tout en considérant qu'un délai de 60 jours pour soulever des moyens n'était pas critiquable en soi, a conclu que la règle rendait l'application du droit communautaire excessivement difficile eu égard aux particularités de la procédure.

76. L'arrêt Emmott peut néanmoins être considéré comme une nouvelle application de ce principe dans la mesure où il démontre qu'une juridiction nationale peut être obligée de ne pas appliquer un délai de forclusion qui en principe n'est pas critiquable lorsque les circonstances propres à une affaire particulière l'exigent. Il nous semble que, dans l'intérêt de la sécurité juridique, l'obligation de ne pas appliquer des délais devrait se limiter à des circonstances tout à fait exceptionnelles telles que celles de l'affaire Emmott. En tout état de cause, il ne semble pas qu'il y ait de raisons de ne pas appliquer le délai dans la présente affaire.

77. Eu égard aux développements qui précèdent, nous n'estimons pas nécessaire d'assortir de nouvelles réserves l'arrêt Emmott, dans le sens des propositions formulées à titre

31 — Précitée à la note 20.

32 — Point 26. Voir également l'arrêt FMC, précité à la note 20, point 64.

33 — Point 35 de l'arrêt.

subsidiaire par les Pays-Bas ou le Royaume-Uni par exemple. Ces gouvernements suggèrent que l'application du principe Emmott soit limitée aux prétentions fondées sur une violation grave et manifeste du droit communautaire, en soutenant qu'un parallèle peut être établi entre ces affaires et les conditions de la responsabilité de l'État pour les dommages causés.

78. Nous ne sommes pas persuadé par cette argumentation. Certes, elle a une certaine logique dans la mesure où l'on peut considérer qu'un État membre se voie retirer le droit d'invoquer des délais dans l'intérêt de la sécurité juridique lorsqu'il a commis une violation qui est à la fois grave et manifeste. Cependant, contrairement au point de vue des gouvernements néerlandais et du Royaume-Uni, nous n'estimons pas qu'il y ait un parallèle nécessaire à établir entre les conditions de la responsabilité de l'État et celles de la non-application des délais en matière de recours administratifs normaux. Si l'on se place dans la perspective de la garantie d'une protection juridictionnelle efficace, il serait paradoxal qu'un État membre puisse, dans le cadre d'un recours administratif, exciper d'un délai relativement court lorsque la violation en question est obscure mais ne pourrait pas le faire lorsque la violation est claire et peut être aisément détectée par un justiciable diligent. L'exigence d'une violation manifeste, à laquelle est subordonnée la responsabilité de l'État pour les dommages causés, n'implique pas un tel paradoxe. Les conditions spéciales de la responsabilité de l'État sont liées à son caractère exceptionnel: il s'agit d'une voie de recours qui va plus loin que les recours administratifs ordinaires en prévoyant une indemnisation des pertes ou du préjudice résultant d'une violation administrative ou législative caractérisée. Le parallélisme suggéré méconnaît ce caractère exceptionnel et complémentaire.

79. Une telle thèse se traduirait également par une insécurité considérable. Dans l'affaire Emmott, il y a certes eu absence totale de transposition d'une directive, mais il serait à notre avis arbitraire de restreindre la notion de violation grave et manifeste aux cas dans lesquels l'État membre n'a pris aucune mesure pour transposer une directive. La violation serait tout aussi grave et manifeste si un État membre ne transposait qu'une partie de la directive ou s'écartait manifestement de certaines dispositions; par ailleurs, nous ne voyons pas nécessairement de raisons de distinguer entre la violation des directives et la violation d'autres dispositions du droit communautaire. La conséquence en serait inévitablement la contestation systématique de décisions anciennes par les particuliers, ce qui exposerait les États membres au risque d'une responsabilité rétroactive substantielle — voire illimitée. Cela serait incompatible avec le besoin de sécurité juridique, qui revêt une importance particulière dans le cas de la contestation de décisions administratives courantes suscitées par la multitude des transactions quotidiennes entre les organismes publics et les particuliers.

80. Comme nous l'avons déjà relevé, le juste milieu entre la protection des droits tirés du droit communautaire et la sécurité juridique pour les autorités publiques peut être trouvé sur la base des principes déjà dégagés par la Cour. Par ailleurs, nous ne voyons pas

d'incompatibilité entre ces principes et l'action en responsabilité de l'État pour les dommages causés, qui se développe. A notre avis, cette dernière doit avoir un caractère exceptionnel et complémentaire et en particulier ne devrait pas permettre de tourner les délais des autres recours contre les décisions administratives.

81. S'il était nécessaire de répondre à la troisième question, la réponse serait, par conséquent, qu'il est possible d'exciper d'un délai tel que celui de la présente espèce même si les dispositions nationales illicites fondant la perception de l'imposition en question n'ont pas été abrogées.

Conclusion

82. En conséquence, nous estimons qu'il y a lieu de répondre comme suit aux questions déférées à la Cour par le College van Beroep voor het Bedrijfsleven:

« Il y a lieu d'interpréter l'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, en ce sens qu'une charge telle que celle qui est perçue annuellement par les chambres de commerce et d'industrie néerlandaises sur les entreprises du fait de leur immatriculation auprès d'une chambre sur la base du capital engagé dans les entreprises ne relève pas de l'interdiction inscrite dans cet article. Il en est ainsi même lorsque l'immatriculation réalise également, sans majoration de la charge, l'immatriculation préalable à l'exercice d'une activité par une société au sens de l'article 10, sous c), de la directive. »