CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 15 février 2007 [1]

I — Introduction

1. Dans la présente procédure en constatation de manquement, la Commission des Communautés européennes reproche à la République hellénique de ne pas avoir correctement transposé la directive 69/335/CEE concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [2].

2. D'une part, les dispositions helléniques réglementant l'imposition du transfert, vers la République hellénique, du siège de sociétés de capitaux contreviennent, d'après la Commission, aux prescriptions de ladite directive.

3. D'autre part, la Commission estime incompatibles avec la directive 69/335 les dispositions helléniques en vertu desquelles les organisations coopératives agricoles, leurs associations et consortiums ainsi que les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes, quelle que soit leur forme, sont exonérés des impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (ci-après le «droit d'apport»).

II — Cadre juridique

A — *La directive 69/335*

4. Le deuxième considérant de ladite directive affirme l'objectif premier de celle-ci:

«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

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Directive du Conseil, du 17 juillet 1969 (JO L 249, p. 25), dans la version de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

qui doivent, par conséquent, être éliminées par voie d'harmonisation».

5. Les deuxième et troisième considérants de la directive modificative 85/303 [3] exposent l'objectif élargi de la directive ainsi que son contexte:

«les effets économiques du droit d'apport sont défavorables au regroupement et au développement des entreprises; [...] ces effets sont particulièrement négatifs dans la conjoncture actuelle, qui commande impérativement que la priorité soit donnée à la relance des investissements;

[...] la meilleure solution pour atteindre ces objectifs consisterait à supprimer le droit d'apport [...]».

6. Le cinquième considérant de la directive modificative 85/303 appréhende la situation de la République hellénique après son adhésion à l'Union européenne:

«[...] au 1er juillet 1984, il n'existait pas de droit d'apport en Grèce; [...] pour cette raison, il convient de prévoir la faculté d'introduire un tel droit dans ce pays, ainsi que celle d'en exonérer certaines opérations».

En conséquence, ladite directive prévoit quelques règles spéciales pour la République hellénique.

7. L'article 1er de la directive 69/335 réglemente les modalités de perception du droit d'apport essentiellement de la manière suivante:

«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.»

8. L'article 3, paragraphe 1, définit les sociétés de capitaux imposables:

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

a) [...]

3 — Note sans objet.

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 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.»

9. L'article 3, paragraphe 2, étend, au moyen d'une fiction légale, le champ d'application de la directive à des sociétés déterminées qui ne sont pas des sociétés de capitaux, mais réserve aux États membres la possibilité de soumettre ces sociétés à un traitement fiscal dérogatoire:

«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.»

10. L'article 4 réglemente les opérations que les États membres sont autorisés à soumettre au droit d'apport:

«1. Sont soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

a) la constitution d'une société de capitaux;

[...]

g) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre;

h) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège statutaire d'une société, association ou personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre.

2. [...]

Toutefois, la République hellénique détermine celles des opérations déterminées ci-dessus qu'elle soumet au droit d'apport.

3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1 sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux et notamment:

[...]

b) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres;

[...]»

11. Aux termes de l'article 7, paragraphes 1 et 2:

«1. 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.

[...]

La République hellénique détermine les opérations qu'elle exonère du droit d'apport.

2. Les États membres peuvent soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au paragraphe 1, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.»

12. De surcroît, l'article 8 autorise l'exonération du droit d'apport de certaines sociétés de capitaux qui sont les suivantes:

«Sous réserve de l'article 7 paragraphe 1, les États membres peuvent exonérer du droit d'apport les opérations visées à l'article 4 paragraphes 1 et 2 concernant:

— les sociétés de capitaux qui fournissent des services d'utilité publique, telles que les entreprises de transport public, les entreprises portuaires ou de fourniture

d'eau, de gaz ou d'électricité, dans le cas où l'État ou d'autres collectivités territoriales possèdent au moins la moitié du capital social;

— les sociétés de capitaux qui, conformément à leurs statuts et en pratique, poursuivent uniquement et directement des objectifs culturels, de bienfaisance, d'assistance ou d'éducation».

13. L'article 9 définit de la manière suivante les conditions dans lesquelles les États membres peuvent, par ailleurs, déroger aux modalités de perception du droit d'apport:

«Certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations, de réductions ou de majorations de taux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. L'État membre qui envisage de prendre une telle mesure, en saisit la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 102 du traité.»

B — *La réglementation nationale*

14. En Grèce, la loi n° 1676/86 porte transposition de la directive 69/335. L'article 17 de la loi hellénique soumet au droit d'apport les sociétés commerciales, les groupements professionnels, les coopératives de tout niveau ainsi que toute autre société, personne morale ou association qui poursuit un but lucratif.

15. L'article 18 énumère les opérations imposables telles que la constitution d'une société de capitaux, la transformation en une société de capitaux ou l'augmentation du capital social. À son paragraphe 2, sous c) et d), la même disposition y assimile le transfert, d'un État membre vers la Grèce, du siège de direction effective d'une personne morale au sens de l'article 17, dans la mesure où ces personnes morales ne sont pas imposables dans leur État membre d'origine. Il en va de même du transfert, d'un État membre vers la Grèce, du siège statutaire d'une personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un État tiers.

16. L'article 18, paragraphe 4, met par contre en évidence que le transfert du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une personne morale au sens de l'article 17 ne constitue pas un rassemblement de capitaux, partant, ni une opération imposable si la personne morale est imposable dans l'État membre d'origine.

17. L'article 22, paragraphe 1, de la loi hellénique exonère du droit d'apport les

organisations coopératives agricoles de tout niveau, y compris toutes les associations et tous les consortiums entre celles-ci, de même que, en son point b), les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes quelle que soit leur forme.

18. Les organisations coopératives agricoles font l'objet de la loi n° 2810/2000, qui réglemente notamment la constitution, la structure et l'organisation de celles-ci.

III — Procédure et conclusions des parties

19. À l'issue du déroulement régulier de la procédure précontentieuse, la Commission a formé le présent recours le 19 avril 2005, par lequel elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— constater que, en adoptant des dispositions législatives relatives à l'application d'un impôt pour le transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective, ainsi qu'à l'exonération de ce même impôt pour toutes les coopératives agricoles, quel que soit leur niveau, leurs associations ou consortiums de toute nature, les copropriétés de navires, les consortiums et les compagnies maritimes quelle que soit leur forme, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 69/335/CEE;

— condamner la République hellénique aux dépens.

20. La République hellénique conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours.

21. Le Royaume d'Espagne, qui a été admis à intervenir par ordonnance du 19 septembre 2005, conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours et condamner la Commission aux dépens;

— à titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour constaterait le manquement, rendre un arrêt dépourvu d'effet rétroactif.

IV — Appréciation

A — *Recevabilité*

22. La République hellénique n'a pas expressément excipé de l'irrecevabilité du recours. Toutefois, l'objection du gouvernement hellénique selon laquelle la loi n° 1676/86, censée transposer la directive en droit interne, y compris les dispositions ici litigieuses, avait été transmise à titre de projet de loi à la Commission dès septembre 1986 pourrait faire naître des doutes sur la recevabilité. Ce sont donc presque 18 ans qui se sont écoulés entre la notification du projet de loi et l'avis motivé de la Commission du 1er avril 2004. Jusqu'à l'engagement de la procédure précontentieuse à l'origine du présent recours, la Commission n'avait à aucun moment avisé le gouvernement hellénique d'un possible manquement aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 69/335.

23. Cependant, l'article 226 CE ne prévoit pas de délai pour introduire le recours. Selon la jurisprudence de la Cour, la recevabilité d'une procédure en constatation de manquement ne dépend pas du respect par la Commission d'un délai déterminé pour engager la procédure précontentieuse ou pour introduire le recours; à cet égard, elle dispose au contraire d'un pouvoir d'appréciation qu'il n'appartient pas à la Cour de contrôler [4].

24. La conclusion ne sera différente que si une durée excessive de la procédure précontentieuse augmente, pour l'État mis en cause, la difficulté de réfuter les arguments de la Commission, et viole ainsi les droits de la défense de celui-ci [5]. Il n'est pas nécessaire de se prononcer sur le point de savoir si une conclusion analogue doit s'appliquer à l'hypothèse dans laquelle ce n'est pas la procédure précontentieuse en soi qui est longue, mais la procédure en constatation de manquement d'État qui est introduite très longtemps après l'adoption de la mesure litigieuse. En effet, l'État membre doit en tout état de cause prouver l'incidence négative sur les droits de la défense [6]. En l'espèce, le gouvernement hellénique n'a toutefois pas soutenu que l'introduction tardive de la procédure en constatation de manquement d'État aurait eu une incidence sur la manière dont il aurait organisé sa défense.

4 — Voir, notamment, arrêt du 10 mai 1995, Commission/Allemagne (C-422/92, Rec. p. I-1097, point 18), introduction du recours plus de six ans après l'entrée en vigueur de la réglementation attaquée, ainsi qu'arrêts du 16 mai 1991, Commission/Pays-Bas (C-96/89, Rec. p. I-2461, point 15), et du 1er juin 1994, Commission/Allemagne (C-317/92, Rec. p. I-2039, point 4).

5 — Arrêt Commission/Pays-Bas, précité à la note 4, point 16.

6 — Voir arrêts Commission/Pays-Bas, précité à la note 4, points 14 à 16; du 21 janvier 1999, Commission/Belgique (C-207/97, Rec. p. I-275, points 24 et suiv.), et du 8 décembre 2005, Commission/Luxembourg (C-33/04, Rec. p. I-10629, point 76).

25. Le gouvernement hellénique a de surcroît avancé, sans contester la recevabilité du recours à cet égard, que le défaut de réaction de la part de la Commission à la notification des dispositions ici litigieuses l'avait empêché d'engager la procédure prévue à l'article 9 de la directive 69/335.

26. En vertu dudit article 9, des exceptions à la perception du droit d'apport peuvent être prévues si certaines conditions sont réunies. À cette fin, l'État membre doit saisir la Commission en temps utile. Le fait qu'une inaction de la Commission donne à un État membre l'impression qu'une opération selon l'article 9 ne serait pas indispensable ne saurait toutefois pas entraîner l'irrecevabilité de la procédure en constatation de manquement. En effet, pareille procédure ne sert pas à faire respecter des droits de la Commission dont celle-ci pourrait être éventuellement déchue en empêchant un État membre d'invoquer une clause dérogatoire. La procédure en manquement vise au contraire à la constatation objective d'un manquement au droit communautaire [7]. Du reste, un État membre a encore la possibilité aussi bien pendant qu'après une procédure en constatation de manquement d'obtenir, avec le concours de la Commission, une exemption selon la procédure prévue à l'article 9 de la directive 69/335.

27. Le recours est donc recevable.

7 — Voir, ex multis, arrêt du 4 mai 2006, Commission/Royaume-Uni (C-508/03, Rec. p. I-3969, point 67).

B — *Le bien-fondé du recours*

28. Selon la Commission, les dispositions helléniques violent la directive 69/335 à trois égards. D'une part, il s'agit de la question du point de départ pour l'imposition du transfert de siège (point 1 ci-après) et, d'autre part, de l'exonération du droit d'apport pour des entreprises déterminées, à savoir les organisations coopératives agricoles [point 2, sous a), ci-après] et les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes [point 2, sous b), ci-après].

1. Point de départ pour l'imposition en cas de transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective

29. Selon la Commission, la République hellénique n'a pas correctement transposé l'article 4, paragraphes 1, sous g) et h), et 3, sous b), de la directive 69/335. Ces dispositions réglementent les conditions de perception du droit d'apport sur le transfert, d'un État membre dans un autre État membre, du siège statutaire ou du siège de la direction effective (ci-après également le «transfert de siège»).

30. D'après la Commission, la directive 69/335 établit comme critère décisif pour la question de l'imposition du transfert de siège

le point de savoir si, dans l'État d'origine, la société est qualifiée de société de capitaux. Or, la réglementation hellénique subordonne, selon elle, la perception du droit d'apport sur le transfert de siège à la question de savoir si le droit d'apport a été perçu sur la société concernée dans l'État d'origine (le transfert de siège n'est alors pas imposé) ou si aucun droit d'apport n'a été perçu (le transfert de siège est alors imposé).

31. Dans son mémoire en défense, le gouvernement hellénique a critiqué la manière dont la Commission avait interprété la disposition hellénique, et souligné que le droit hellénique ne reposait pas sur le point de savoir si un droit d'apport avait été *perçu* dans l'État d'origine, mais au contraire sur celui de savoir si la société était en principe *imposable au droit d'apport* dans l'État d'origine [8]. Selon le gouvernement hellénique, si une société n'est pas imposable au droit d'apport dans l'État d'origine, le transfert en Grèce de son siège est imposé, alors que, si elle y est imposable, le transfert de son siège demeure exonéré. Selon le gouvernement hellénique, ce critère correspond aux prescriptions de la directive 69/335. Cependant, la Commission estime que le critère de l'*imposabilité au droit d'apport* n'est pas non plus compatible avec ladite directive.

8 — Il est sans importance que le gouvernement hellénique ait invoqué cette distinction pour la première fois dans le mémoire en défense, puisqu'il n'est pas interdit à un État membre de n'invoquer des arguments essentiels qu'après réception de l'avis motivé (voir arrêt du 16 septembre 1999, Commission/Espagne, C-414/97, Rec. p. I-5585, point 19).

32. Il convient donc d'examiner ci-après si le critère d'imposabilité employé dans la disposition hellénique constitue une transposition correcte de la directive 69/335. À cette fin, il convient d'interpréter l'article 4 de ladite directive.

33. Selon l'article 4, paragraphe 1, sous g), est soumis au droit d'apport le transfert, d'un État membre dans un autre État membre, du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans l'État d'accueil, alors qu'elle ne l'est pas dans l'État d'origine. L'article 4, paragraphe 1, sous h), concerne la règle parallèle applicable au transfert, d'un État membre dans un autre État membre, du siège statutaire d'une société, association ou personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers.

34. L'article 4, paragraphe 3, sous b), de la directive 69/335 établit que n'est pas considérée comme une constitution de société de capitaux soumise au droit d'apport l'opération suivante notamment: le transfert, d'un État membre dans un autre, du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres.

35. Il convient de constater en premier lieu que le critère d'*imposabilité*, employé en droit hellénique, ne correspond pas au libellé de la directive 69/335. Cependant, le gouvernement hellénique soutient que ce critère aboutit à des résultats identiques à ceux du critère employé dans cette directive. Pour examiner ce moyen de défense, il faut donc rechercher quand un transfert de siège est soumis au droit d'apport selon ladite directive. Il conviendra d'examiner ensuite, dans un second temps, si le critère retenu en droit hellénique aboutit dans tous les cas à un résultat identique.

36. D'après les termes de l'article 4, paragraphe 1, sous g) et h), le transfert de siège est soumis au droit d'apport si la société en cause est *considérée, pour la perception du droit d'apport,* comme *société de capitaux* dans l'État d'accueil, alors qu'elle *ne* l'est *pas* dans l'État d'origine. La condition d'application de cette disposition est donc la divergence de qualification comme société de capitaux. Ce faisant, l'article 4 renvoie à l'article 3, paragraphe 2, de la directive dont il reprend également la terminologie. L'article 3, paragraphe 2, consigne dans sa première phrase que est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. À sa seconde phrase, la disposition permet aux États membres de ne pas *considérer comme telle pour la perception du droit d'apport* cette société assimilée. Puisque, dans le cas de ces sociétés assimilées, on peut donc aboutir à une divergence de qualification comme société de capitaux, leur transfert de siège est régi par l'article 4, paragraphe 1.

37. S'agissant des sociétés qui relèvent de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335, une divergence de qualification comme société de capitaux n'est en principe pas possible. En effet, les sociétés de capitaux sont définies au paragraphe 1 de manière définitive et contraignante pour tous les États membres. En partie, elles y sont explicitement énumérées; en partie y sont citées des conditions dont la réunion fait de ces sociétés des sociétés de capitaux au sens de la directive. Il n'est donc pas possible que ces sociétés ne soient pas *considérées*, pour la perception du droit d'apport, *comme sociétés de capitaux* dans un État membre. Selon l'article 4, paragraphe 3, sous b), le transfert du siège des sociétés visées par l'article 3, paragraphe 1, ne constitue donc jamais une opération imposable, puisque, conformément aux prescriptions de la directive, elles doivent obligatoirement être considérées comme des sociétés de capitaux tant dans l'État d'origine que dans l'État d'accueil.

38. Il y a lieu de concéder au gouvernement hellénique que le critère posé par la directive 69/335 et celui de l'«imposabilité», employé en droit hellénique, peuvent dans quelque cas de figure conduire au même résultat. Si une société n'est pas considérée dans l'État d'origine comme société de capitaux, le transfert de son siège est soumis au droit d'apport en application de l'article 4, para-

graphe 1, sous g) et h). Puisqu'une société qui n'est pas considérée comme société de capitaux dans son État d'origine n'y est pas non plus imposable au droit d'apport, le critère employé par la réglementation hellénique ne parviendrait pas à un résultat divergent dans ce cas de figure.

39. Cependant, la situation est tout autre si, en application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335, l'État d'origine exonère du droit d'apport toutes les opérations, qu'il a donc supprimé le droit d'apport.

40. Afin d'apprécier si, dans ce cas de figure, le transfert de siège est imposé en application de l'article 4, paragraphe 1, sous g) et h) (avec la conséquence d'être soumis au droit d'apport) ou de l'article 4, paragraphe 3, sous b) (avec la conséquence de ne pas être soumis au droit d'apport), il convient également d'examiner si une société «est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux» dans l'État d'origine [9].

41. D'une part, on pourrait argumenter qu'une société établie dans un pays ayant supprimé le droit d'apport n'y est plus non plus considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux, parce que le droit d'apport n'est précisément plus perçu. Dans cette perspective, on en viendrait à appliquer l'article 4, paragraphe 1, avec pour conséquence l'imposition du transfert de siège.

42. Cette solution ne saurait toutefois emporter la conviction. En effet, elle part de l'idée que la question de la qualification de société de capitaux est subordonnée à celle retenue en droit interne. Or, cela est inexact. Au contraire, la directive fixe à l'article 3 même, de manière définitive, les sociétés devant être considérées pour la perception du droit d'apport comme société de capitaux. La qualification retenue en droit interne ne revêt de l'importance qu'en ce qui concerne l'exercice de l'option consistant à exclure de l'assimilation générale aux sociétés de capitaux, prévue à l'article 3, paragraphe 2, des sociétés déterminées qui *ne* sont *pas* des sociétés de capitaux. Quand bien même un État membre a-t-il supprimé le droit d'apport en application de l'article 7, paragraphe 2, c'est en revanche l'article 3 de la directive 69/335 qui seul détermine les sociétés devant être considérées comme des sociétés de capitaux. Dans le cadre de la lecture ici proposée, l'imposition du transfert de siège est donc en principe déterminée selon l'article 4, paragraphe 3, c'est-à-dire qu'il n'est pas soumis au droit d'apport.

43. La thèse ici défendue est également confirmée dans l'arrêt Senior Engineering Investments [10]. Pour déterminer l'État

9 — Les dispositions sur le transfert de siège n'ont pas été modifiées à l'occasion de l'introduction par la directive modificative 85/303 de l'article 7, paragraphe 2.

10 — Arrêt du 12 janvier 2006 (C-494/03, Rec. p. I-525, point 43).

compétent en matière de perception, la Cour s'y est en effet fondée sur le seul point de savoir si une opération imposable au sens de la directive 69/335 avait été réalisée dans cet État. Il importe peu en revanche que l'État en cause ait supprimé le droit d'apport en application de l'article 7, paragraphe 2. En résumé, la Cour exprime cette pensée en affirmant que la directive 69/335 ne saurait être interprétée de manière à permettre à un État membre de profiter, pour augmenter ses recettes fiscales, de la tempérance fiscale d'un autre État membre [11].

44. En conséquence, même dans le cas de figure examiné en l'espèce, seul importe de savoir si une société doit, selon les dispositions de l'article 3 de la directive 69/335, être considérée comme société de capitaux soumise au droit d'apport. Cette qualification n'est pas affectée par le fait qu'un État membre ne perçoit plus de droit d'apport.

45. Cette lecture de la directive 69/335 est du reste également conforme à son objectif qui, depuis sa modification, consiste en la suppression du droit d'apport [12]. Si un État membre répond à cet objectif et supprime le droit d'apport, les dispositions sur le transfert de siège ne doivent pas être interprétées en ce sens que cette décision est annulée du fait de l'imposition opérée dans l'État d'accueil. De surcroît, cette interprétation entraîne également la meilleure réalisation possible des libertés fondamentales, en l'occurrence de la liberté d'établissement, puisqu'elle facilite le transfert de siège dans un autre État membre.

46. En résumé, il convient donc de constater que la suppression par l'État d'origine du droit d'apport en application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335 n'a pas pour effet de soumettre au droit d'apport le transfert du siège d'une société qualifiée dans ladite directive de société de capitaux.

47. Par contre, en appliquant le critère retenu par la réglementation hellénique — imposabilité de la société concernée dans l'État d'origine — on parvient à un résultat divergent dans le cas de figure examiné. Si, selon le droit de l'État d'origine, plus aucune opération d'une société de capitaux n'est soumise au droit d'apport, cette société est réputée en droit hellénique comme n'étant *pas imposable au droit d'apport*, ainsi que le gouvernement hellénique l'a lui-même concédé durant la procédure devant la Cour. D'après le critère employé en droit hellénique, le transfert de siège serait donc, dans ce cas de figure, toujours soumis au droit d'apport, contrairement à ce qui s'ensuivrait en cas d'application du critère de la qualification de société de capitaux.

11 — Ibidem, point 43.

12 — Voir troisième considérant de la directive modificative 85/303. À l'origine, la directive 69/335 visait à supprimer les discriminations et les doubles impositions (voir ses deuxième et sixième considérants).

48. Contrairement à ce que le gouvernement hellénique a avancé, le critère employé en droit hellénique n'entraîne donc pas dans tous les cas le même résultat que le critère de la qualification de société de capitaux, employé par la directive 69/335. En optant pour le critère de l'*imposabilité*, la République hellénique n'a donc pas correctement transposé ladite directive.

49. Le Royaume d'Espagne, qui a participé à la présente procédure en qualité de partie intervenante, indique que sa réglementation est analogue au droit hellénique. Selon le Royaume d'Espagne, les modalités que l'on trouve en droit espagnol et hellénique sont indispensables pour prévenir la fraude et l'évasion fiscale.

50. Il est reconnu dans une jurisprudence constante que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit communautaire. Cela signifie que l'application d'une réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire des opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais qui visent uniquement à bénéficier abusivement des avantages prévus en droit communautaire [13]. Cependant, la revendication des modalités possibles ouvertes par le droit communautaire ne saurait à elle seule motiver le soupçon d'abus [14].

51. L'article 4 de la directive 69/335 permet à une société de capitaux dont l'État d'origine ne la soumet pas au droit d'apport de transférer son siège dans un autre État membre sans que ce transfert de siège soit soumis au droit d'apport. Il est interdit à un État membre de supprimer de manière générale cet avantage que ladite directive octroie aux sociétés.

52. Ce n'est que si surviennent des circonstances particulières qui rendent abusif le fait de se prévaloir de cette réglementation communautaire qu'un État membre pourrait être en droit de s'opposer à ce que les justiciables se prévalent de la disposition de cette directive. Or, les dispositions helléniques ne se bornent pas à lutter contre l'abus dans des cas particuliers, mais soumettent de manière générale au droit d'apport le transfert du siège de sociétés qui n'y sont légalement pas soumises dans l'État d'origine. Elles vont donc, en tout état de cause, au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter contre l'évasion fiscale. Même si l'on garde à l'esprit le souci de prévenir l'évasion fiscale,

13 — Voir arrêts du 9 mars 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459, point 24 et autres références); du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609, points 68 et 69); du 6 avril 2006, Agip Petroli (C-456/04, Rec. p. I-3395, point 20), et du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, point 35); sur ce point, voir également nos conclusions du 8 février 2007 dans l'affaire Kofoed (C-321/05, pendante devant la Cour), points 57 et suiv.

14 — Voir, en ce sens, arrêts, précités à la note 13, Centros, point 27, et Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, points 36 et suiv.

les dispositions helléniques ne se présentent donc pas comme une transposition correcte de la directive 69/335.

2. Exonération du droit d'apport pour certains types de sociétés

a) Exonération pour les organisations coopératives agricoles

53. En droit hellénique, les organisations coopératives agricoles de tout niveau de même que les associations et consortiums entre celles-ci sont exonérés du droit d'apport. Cette exonération n'est, selon la Commission, pas compatible avec la directive 69/335.

54. L'article 1er de la directive 69/335 dispose que les États membres perçoivent des sociétés de capitaux un droit d'apport harmonisé selon la directive. Il convient donc d'examiner ci-après si les organisations coopératives agricoles de droit hellénique sont des sociétés de capitaux, avec pour conséquence la perception de principe d'un droit d'apport auprès de celles-ci. Si les organisations coopératives agricoles devaient être des sociétés de capitaux au sens de ladite directive, il y a lieu d'examiner dans un second temps si, et dans quelle mesure, la directive autorise des dérogations à la perception du droit d'apport.

55. L'article 3, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 énumère certaines formes de société des ordres juridiques nationaux, considérées comme des sociétés de capitaux, tandis que l'article 3, paragraphe 1, sous b) et c), cite les caractéristiques qui, lorsqu'elles sont réunies, font d'une société, d'une association ou d'une personne morale également une société de capitaux au sens de la directive. Les organisations coopératives agricoles de droit hellénique ne sont ni énumérées au point a) ni ne présentent les caractéristiques indiquées aux points b) et c) comme conditions à remplir pour recevoir la qualification de société de capitaux.

56. Selon le point b), une société est une société de capitaux si ses parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en bourse. Ainsi que la Commission l'a elle-même soutenu, les parts des organisations coopératives agricoles ne sont pas susceptibles d'être négociées en bourse.

57. Selon le point c) est réputée être une société de capitaux au sens de la directive 69/335 toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation 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. D'après la Commission, la réglementation hellénique prévoit que les parts détenues dans une organisation coopérative agricole ne peuvent être cédées que si le statut de

l'organisation coopérative le prévoit et que le conseil d'administration de celle-ci approuve la cession. Les parts d'une organisation coopérative agricole de droit hellénique ne peuvent donc pas être cédées à des tiers sans autorisation préalable. Il importe peu de savoir si les organisations coopératives agricoles remplissent le second critère énoncé au point c) — la responsabilité des membres pour les dettes de la société à concurrence seulement de leur participation. En effet, pour être considérée selon le point c) comme société de capitaux, une société doit remplir les deux critères qui y sont énoncés. Puisque les organisations coopératives agricoles de droit hellénique ne remplissent déjà pas le premier critère, elles ne sont donc pas des sociétés de capitaux au sens du point c).

58. Cependant, pour l'application de la directive 69/335, l'article 3, paragraphe 2, assimile aux sociétés de capitaux toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. La Cour a jugé que cette disposition avait pour but d'éviter que le choix d'une certaine forme juridique puisse avoir pour conséquence un traitement fiscal différent d'activités qui, du point de vue économique, étaient équivalentes [15].

59. Pour être des sociétés de capitaux en vertu du paragraphe 2, les organisations coopératives agricoles de droit hellénique devraient donc poursuivre des buts lucratifs.

60. La Commission indique à juste titre que le critère du but lucratif doit s'entendre largement. Une société ne poursuit pas seulement un but lucratif au sens de l'article 3, paragraphe 2, première phrase, de la directive 69/335 lorsqu'elle vise par son activité économique à réaliser un retour sur investissement. Au contraire, elle poursuit également un but lucratif lorsque, comme c'est le cas pour une organisation coopérative agricole, les succès économiques de son activité avantagent directement ses membres et renforcent la société sur le plan économique en tant que communauté solidaire sans que cela entraîne le versement d'un rendement financier direct. Du reste, le gouvernement hellénique concède lui aussi qu'au moins une catégorie d'organisations coopératives agricoles, à savoir les «coopératives de cultivateurs» [16], poursuivent des buts lucratifs au sens de la directive 69/335 et, partant, qu'elles sont assimilées aux sociétés de capitaux.

61. L'article 3, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive 69/335 offre toutefois la possibilité qu'un État membre puisse, pour la perception du droit d'apport, ne pas considérer comme une société de capitaux les sociétés, associations ou personnes morales assimilées, selon la première phrase, à des sociétés de capitaux. Il convient donc d'examiner ci-après si l'exonération des organisations coopératives agricoles est couverte par la possibilité d'exonération ici offerte.

15 — Arrêt du 12 novembre 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Rec. p. 4453, point 10).

16 — En grec: «γεωργικοί συνεταιρισμοί».

62. À cette fin, il convient de définir ce qu'il faut entendre par le membre de phrase «peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport».

63. En partant du libellé, plusieurs interprétations possibles entrent en ligne de compte.

64. D'une part, on pourrait comprendre par là qu'un État membre ne peut selon la seconde phrase exclure l'assimilation que de manière globale, donc soit il exonère toutes les formes de sociétés assimilées aux sociétés de capitaux, soit il n'en exonère aucune. Mais cette interprétation ne serait pas conforme au sens et à la finalité de la directive 69/335. En effet, depuis la directive modificative 85/303 [17], l'un de ses objectifs est de supprimer le droit d'apport. Si l'on pouvait, dans le cadre de l'article 3, paragraphe 2, soit exonérer seulement toutes les sociétés, associations ou personnes morales assimilées, soit n'en exonérer aucune, cela constituerait un très gros obstacle à la suppression du droit d'apport. En revanche, la suppression du droit d'apport en serait facilitée si l'on peut à cet égard procéder par étape. L'article 3, paragraphe 2, ne doit donc pas être lu en ce sens que seules sont autorisées à être exonérées du droit d'apport en général toutes les sociétés assimilées [18].

65. D'autre part, on pourrait également comprendre l'article 3, paragraphe 2, seconde phrase, en ce sens que les États membres sont entièrement libres d'exclure de l'assimilation des sociétés ou des groupes de sociétés déterminés. La directive a toutefois pour objectif, en ce qui concerne le droit d'apport, d'assimiler en principe toutes les sociétés de capitaux ainsi que les formes de sociétés qui leur sont assimilées. La directive 69/335 n'admet des exonérations sectorielles selon son article 8 que pour des secteurs déterminés. Il ne serait pas conforme à l'économie de ladite directive que les États membres aient le droit en vertu de l'article 3, paragraphe 2, d'introduire des exonérations sectorielles supplémentaires. Du reste, la possibilité d'exonérer du droit d'apport des branches de production particulières présenterait le risque d'être en contradiction avec l'interdiction des aides posée à l'article 87 CE. On ne peut donc pas lire l'article 3, paragraphe 2, seconde phrase, en ce sens que l'on peut sans restriction exonérer du droit d'apport des sociétés ou secteurs économiques particuliers.

17 — Note sans objet.

18 — Cette interprétation est plus nettement exprimée dans la version française dans laquelle est employé le singulier en ce qui concerne les sociétés à exclure: «Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport». Par contre, le pluriel est employé dans la version grecque comme dans la version allemande: «Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς».

66. Il faut plutôt comprendre la possibilité de dérogation prévue à l'article 3, paragraphe 2, seconde phrase, en ce sens qu'un État membre peut exclure de l'application de la directive des *formes de sociétés* particulières assimilées aux sociétés de capitaux au paragraphe 1, donc des formes juridiques autonomes.

67. L'arrêt Amro Andeelen Fonds, dans lequel la Cour a exposé que, en vertu de l'article 3, paragraphe 2, «certains rassemblements de capitaux» pouvaient être soustraits à la perception du droit d'apport [19], va également en ce sens. Cette lecture de la disposition favorise en particulier l'objectif de suppression du droit d'apport, poursuivi par la directive 69/335, puisque les États membres peuvent procéder par étapes et, partant, au moyen de mesures gérables.

68. Or, en droit hellénique, les organisations coopératives ne sont pas toutes exonérées du droit d'apport; seules les organisations coopératives agricoles le sont. Ce faisant, un secteur économique semble être à première vue soustrait au droit d'apport. Cependant, les organisations coopératives agricoles sont réglementées en droit hellénique dans une loi autonome qui régit de manière exhaustive la structure, la construction et l'organisation des organisations coopératives agricoles.

69. La Commission elle-même a concédé que les organisations coopératives agricoles étaient soumises à un régime législatif spécial. Les sociétés coopératives agricoles constituent donc une forme de société autonome qui peut être exonérée du droit d'apport en application de l'article 3, paragraphe 2, seconde phrase. Cela coïncide en l'espèce avec le fait qu'une forme de société autonome concerne un secteur économique particulier. Il convient de préciser sur ce point qu'il serait interdit à un État membre, pour contourner l'interdiction des exonérations sectorielles, de créer à chaque fois, pour des secteurs économiques particuliers, des formes de société autonomes afin de les exonérer ensuite valablement du droit d'apport. Or, dans la présente procédure, la Commission n'a avancé aucun indice suggérant que les modalités prévues par la réglementation hellénique seraient abusives en ce sens.

70. Si les organisations coopératives agricoles peuvent être valablement exonérées du droit d'apport, il doit en être également ainsi pour les associations et les consortiums entre celles-ci.

71. En conséquence, la République hellénique était en droit d'exclure, à l'article 22, paragraphe 1, sous a), de sa loi n° 1676/86, de l'assimilation aux sociétés de capitaux les organisations coopératives agricoles ainsi que les associations et les consortiums entre celles-ci et, partant, de les exonérer du droit d'apport. Ce n'est donc pas constitutif d'un manquement aux dispositions de la directive 69/335.

19 — Arrêt précité à la note 15, point 12.

b) L'exonération des compagnies maritimes

72. Enfin, il y a lieu d'examiner la compatibilité avec la directive 69/335 de l'exonération du droit d'apport pour les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes quelle que soit leur forme.

73. Selon la directive 69/335 sont soumises en principe au droit d'apport toutes les sociétés de capitaux selon l'article 3, paragraphe 1, et les sociétés y assimilées selon l'article 3, paragraphe 2, c'est-à-dire toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. Les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes quelle que soit leur forme constituent soit des sociétés de capitaux au sens de l'article 3, paragraphe 1, soit, en tout état de cause, des sociétés assimilées au sens de l'article 3, paragraphe 2, puisqu'ils poursuivent des buts lucratifs, avec pour effet d'être en principe soumis au droit d'apport.

74. Il n'est possible d'exonérer du droit d'apport les sociétés de capitaux au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335 que dans le cadre des conditions strictes posées par les articles 8 et 9 de ladite directive. Or, les conditions qu'ils posent ne sont pas remplies en l'espèce. En effet, d'une part, la navigation ne fait pas partie des secteurs économiques pour lesquels l'article 8 prévoit la possibilité d'exonérations sectorielles. D'autre part, les conditions posées par la disposition dérogatoire de l'article 9 ne sont pas non plus réunies. En effet, l'État membre qui envisage de prendre une telle mesure doit en saisir la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 97 CE. Or, la République hellénique ne s'est pas engagée dans cette procédure en ce qui concerne les exonérations, objet du présent litige. Puisque la République hellénique n'a pas suivi la procédure prévue à l'article 9, il n'est pas non plus besoin de s'interroger en l'espèce sur l'admission même, dans le cadre dudit article, d'exonérations sectorielles.

75. L'exonération prévue pour les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes quelle que soit leur forme ne peut pas non plus être justifiée selon les articles 7, paragraphe 1, et 4, paragraphe 2, de la directive 69/335, car, ne serait-ce que d'après leur libellé, ceux-ci prévoient uniquement la possibilité pour la République hellénique d'exonérer du droit d'apport certaines *opérations*. Or, en l'espèce, les dispositions helléniques exonèrent du droit d'apport non seulement des opérations déterminées, mais des sociétés d'un secteur économique déterminé.

76. La circonstance que les compagnies maritimes ont toujours été exonérées du droit d'apport, comme le soutient le gouvernement hellénique, ne constitue d'ailleurs pas non plus une justification pour les exonérer du droit d'apport. En effet, la directive 69/335 n'offre pas une possibilité d'exonération de cette nature.

77. La directive 69/335 prévoit une autre possibilité d'exonération du droit d'apport pour les seules sociétés assimilées aux sociétés de capitaux au sens de l'article 3, paragraphe 2.

78. Puisqu'il s'agit à cet égard d'une disposition dérogatoire, c'est à l'État membre qui s'en prévaut qu'incombe la charge d'exposer et de prouver que les conditions d'application de cette disposition sont réunies. La République hellénique aurait donc dû soutenir que les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes exonérés du droit d'apport n'étaient pas des sociétés de capitaux au sens de l'article 3, paragraphe 1, mais au contraire uniquement des sociétés assimilées au sens de l'article 3, paragraphe 2, avec pour effet que ces dernières se voient offrir une possibilité d'exonération supplémentaire. En effet, si les sociétés exonérées constituaient des sociétés assimilées, elles pourraient être exonérées du droit d'apport, ainsi que nous l'avons exposé ci-dessus, si elles constituent une forme de société autonome. Or, puisque le gouvernement hellénique ne l'a pas exposé, une justification de l'exonération du droit d'apport selon l'article 3, paragraphe 2, seconde phrase, n'entre pas non plus en ligne de compte.

79. L'exonération formulée en droit hellénique pour les copropriétés de navires, les consortiums et compagnies maritimes viole donc la directive 69/335.

80. Cette conclusion ne contredit pas non plus la communication C(2004) 43 de la Commission relative aux orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime [20]. La Commission y définit certes les avantages fiscaux concédés par les États membres comme des mesures susceptibles de constituer un moyen d'améliorer la compétitivité des flottes communautaires par rapport aux navires enregistrés dans des pays tiers [21].

81. On ne peut toutefois déduire de cette communication de la Commission aucun élément sur la licéité d'exonérations fiscales dans le cadre de la directive 69/335. D'une part, elle poursuit une autre finalité; elle ne vise qu'à établir les paramètres sur la base desquels les aides d'État au transport maritime seront approuvées par la Commission, conformément aux règles et aux procédures communautaires en matière d'aides d'État, en application de l'article 87, paragraphe 3, sous c), CE et/ou de l'article 86, paragraphe 2, CE [22]. D'autre part, en tant que simple communication, elle figure dans la hiérarchie des normes au-dessous de la directive 69/335 et ne peut donc pas en déterminer le champ d'application et le contenu.

82. Une conclusion différente ne ressort pas non plus de l'article 80, paragraphe 2, CE auquel renvoie le gouvernement hellénique. Ledit article forme une base juridique auto-

20 — JO 2004, C 13, p. 3.
21 — Communication de la Commission, p. 6.
22 — Ibidem, p. 5.

nome pour les dispositions relatives à la navigation maritime. Selon le gouvernement hellénique, la directive 69/335 ne s'applique donc pas à la navigation maritime. Ce secteur nécessite au contraire une réglementation distincte, fondée sur l'article 80, paragraphe 2, CE. Toutefois, cette argumentation n'emporte pas la conviction. On ne peut pas déduire de l'article 80, paragraphe 2, CE que, dans les secteurs horizontaux, il faudrait à chaque fois adopter des réglementations particulières applicables à la navigation maritime.

C — Limitation des effets dans le temps de l'arrêt

83. Dans son mémoire en intervention, le Royaume d'Espagne a sollicité la limitation des effets dans le temps de l'arrêt. Aux fins de motivation, il renvoie d'une part au fait qu'une période de 18 ans sépare la notification à la Commission de la loi hellénique litigieuse et l'introduction de la procédure en constatation de manquement et que, pendant tout ce temps, la République hellénique a été de bonne foi. D'autre part, les demandes de restitutions fiscales que pourrait déclencher l'arrêt de la Cour impliqueraient pour la République hellénique un grave préjudice économique. Dans ses observations sur le mémoire en intervention, le gouvernement hellénique s'est rallié à ces développements du Royaume d'Espagne visant à limiter à titre subsidiaire les effets de l'arrêt.

84. Une limitation des effets dans le temps d'un arrêt n'est expressément prévue que pour le recours en annulation à l'article 231, deuxième alinéa, CE. De surcroît, dans les procédures préjudicielles, la Cour a, dans des cas exceptionnels, prononcé la limitation des effets dans le temps d'un arrêt sur le fondement du principe général de sécurité juridique. Elle a même envisagé une limitation des effets d'un arrêt dans le temps dans les procédures en constatation de manquement [23]. Si un arrêt rendu dans une procédure en constatation de manquement produit, en raison de l'interprétation du droit communautaire qu'il contient, des effets qui vont au-delà de la simple constatation du manquement, il pourrait y avoir lieu dans certaines circonstances de limiter les effets dans le temps d'un tel arrêt.

85. Toutefois, les conditions générales pour procéder à une telle limitation ne sont pas réunies en l'espèce. Selon la jurisprudence de la Cour, pareille limitation n'est possible qu'à titre exceptionnel, si deux conditions sont remplies [24]: premièrement, il doit exister un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant validement en vigueur; deu-

23 — Voir arrêts du 24 septembre 1998, Commission/France (C-35/97, Rec. p. I-5325, points 49 et suiv.), et du 19 mars 2002, Commission/République hellénique (C-426/98, Rec. p. I-2793, points 40 et suiv.), et, envisageant de manière seulement hypothétique la possibilité d'une limitation des effets d'un arrêt dans une procédure en constatation de manquement, arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 92).

24 — Outre les arrêts cités à la note 23, voir également arrêt du 20 septembre 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193, point 53), et du 15 mars 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119, point 69).

xièmement, les particuliers et les autorités nationales doivent avoir été incités à un comportement non conforme à la réglementation communautaire en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission.

86. En l'espèce, la première condition n'est en tout état de cause pas remplie. La République hellénique n'a pas développé d'argumentation spécifique relative aux répercussions économiques graves que l'arrêt accueillant le recours pourrait avoir pour elle. À cet égard, elle a simplement fait siens les développements du gouvernement espagnol. Or, le gouvernement espagnol quant à lui n'a signalé que de manière globale les graves préjudices économiques que la République hellénique subirait. Du reste, le gouvernement espagnol n'a pas non plus invoqué de préjudices économiques propres.

V — Sur les dépens

87. Selon l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission concluant en ce sens et la République hellénique succombant sur deux des trois parties du moyen auxquelles il y a lieu de reconnaître une importance en substance identique, il convient de faire supporter à la République hellénique deux tiers des dépens. Puisque la République hellénique n'a pas conclu sur les dépens, les parties supportent pour le surplus leurs propres dépens en application de l'article 69, paragraphe 5, du règlement de procédure.

88. Selon l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, le Royaume d'Espagne supporte les dépens dus à l'intervention.

VI — Conclusion

89. Nous proposons par conséquent à la Cour de statuer comme suit:

«1) En adoptant des dispositions législatives relatives à l'application d'un impôt pour le transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective, ainsi

qu'à l'exonération de ce même impôt pour les copropriétés de navires, les consortiums et les compagnies maritimes quelle que soit leur forme, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu 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.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) La République hellénique supporte les deux tiers des dépens. Pour le surplus, les parties supportent leurs propres dépens.

4) Le Royaume d'Espagne supporte ses propres dépens.»