ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

7 juin 2007 *

Dans l'affaire C-178/05,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 18 avril 2005,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République hellénique, représentée par M^mes^ S. Chala et M. Tassopoulou, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: le grec.

soutenue par:

Royaume d'Espagne, représenté par M^me^ N. Díaz Abad, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie intervenante,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann (rapporteur), président de chambre, MM. R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet et M. Ilešič, juges,

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

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 février 2007,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, par sa réglementation relative à la perception d'un droit d'apport

en cas de transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective d'une société ainsi qu'à l'exonération de ce droit pour toutes les organisations coopératives agricoles et tous les types d'unions ou de groupements de ces dernières et pour la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes, 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 (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

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

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

4 Selon le sixième considérant de ladite directive, ce droit d'apport est perçu une seule fois dans la Communauté européenne et doit être d'un niveau égal dans tous les États membres.

5 Ainsi, l'article 1er de la même directive dispose que «les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux [...]».

6 L'article 3, paragraphes 1 et 2, de la directive 69/335 définit les «sociétés de capitaux» visées par celle-ci de la manière suivante:

«1. Par sociétés de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre:

a) les sociétés de droit [...] hellénique, [...]:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [sociétés anonymes] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [sociétés en commandite par actions] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [sociétés à responsabilité limitée] [...];

[...]

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.

2. Est assimilée aux sociétés de capitaux, [...], 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.»

7 L'article 4 de la directive 69/335 détermine la liste des opérations que les États membres peuvent ou doivent, selon le cas, frapper d'un droit d'apport.

8 Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive dispose que les États membres soumettent au droit d'apport:

«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».

9 L'article 4, paragraphe 3, sous b), de la directive 69/335 précise que n'est pas une «constitution» de société de capitaux, au sens du paragraphe 1, sous a), du même article, «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».

10 Aux termes de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335:

«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 %.»

11 L'article 8 de ladite directive autorise les États membres à «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».

12 L'article 9 de la même directive est libellé comme suit:

«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 [97] du traité.»

La réglementation nationale

13 L'article 17 de la loi 1676/86, du 24 décembre 1986, portant détermination des taux de taxe sur la valeur ajoutée et autres dispositions (FEK A' 204), prévoit qu'un «impôt sur le rassemblement de capitaux» frappe essentiellement, d'une part, les sociétés commerciales et groupements professionnels ainsi que, d'autre part, les organisations coopératives de tout niveau.

14 L'article 18 de ladite loi définit les opérations imposables et le paragraphe 2 du même article inclut au nombre de celles-ci:

«c) le transfert d'un [autre] État membre [...] en Grèce du siège de direction effective d'une personne morale relevant de l'article 17 et qui n'est pas assujettie au droit d'apport dans l'[autre] État membre [...];

d) le transfert d'un [autre] État membre [...] en Grèce du siège statutaire d'une personne morale relevant de l'article 17, dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers [...], et qui n'est pas considérée comme assujettie au droit d'apport dans l'[autre] État membre [...]».

15 Le paragraphe 4, sous d), dudit article 18 dispose que n'est pas imposable, dans la mesure où il ne constitue pas un rassemblement de capitaux, «le transfert d'un [autre] État membre [...] en Grèce du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une personne morale au sens de l'article 17 qui est imposable dans l'[autre] État membre [...]».

16 L'article 22, paragraphe 1, de la loi 1676/86 exonère de l'impôt sur les rassemblements de capitaux:

«a) les organisations coopératives agricoles de tout niveau et tous les types d'unions et de groupements de ces dernières;

b) la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes».

Les faits et la procédure précontentieuse

17 Après avoir mis la République hellénique en mesure de présenter ses observations, la Commission lui a adressé, le 22 décembre 2004, un avis motivé relevant que

certains aspects du régime national relatif à l'impôt sur les rassemblements de capitaux semblaient incompatibles avec la directive 69/335. Elle a, dès lors, invité cet État membre à se conformer à ses obligations résultant du droit communautaire dans un délai de deux mois à compter de la notification de cet avis motivé.

18 N'étant pas satisfaite de la réponse apportée par les autorités grecques par lettre du 28 février 2005, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

19 Par ordonnance du président de la Cour du 19 septembre 2005, le Royaume d'Espagne a été admis à intervenir à l'appui des conclusions de la République hellénique.

Sur le recours

20 Au soutien de son recours, la Commission invoque un seul grief, lequel est, en substance, divisé en trois branches, à savoir:

— la transposition incorrecte en droit interne de l'article 4, paragraphes 1, sous g) et h), ainsi que 3, sous b), de la directive 69/335 par la réglementation nationale prévoyant l'imposition, au titre du droit d'apport, des transferts de siège intracommunautaires, pour autant que la société concernée n'est pas assujettie au droit d'apport dans l'État membre d'origine (ci-après la «réglementation sur les transferts de siège en cause»);

— la transposition incorrecte en droit interne des articles 1er et 3 de la directive 69/335 par la réglementation nationale exonérant de l'imposition au titre du droit d'apport les organisations coopératives agricoles et tous les types d'unions ou de groupements de ces dernières (ci-après l'«exonération des coopératives agricoles en cause»), et

— la transposition incorrecte en droit interne des articles 1er et 3 de la directive 69/335 par la réglementation nationale exonérant de l'imposition au titre du droit d'apport la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes (ci-après l'«exonération des sociétés maritimes en cause»).

Sur la première branche du grief, relative à la réglementation sur les transferts de siège en cause

Argumentation des parties

21 La Commission fait valoir que la réglementation sur les transferts de siège en cause, selon laquelle les transferts de siège intracommunautaires sont imposés au titre du droit d'apport, pour autant que la société concernée n'est pas assujettie à ce même droit dans l'État membre d'origine, constitue une transposition incorrecte de l'article 4, paragraphes 1, sous g) et h), ainsi que 3, sous b), de la directive 69/335.

22 Cette réglementation permettrait, contrairement aux exigences de ladite directive, d'imposer des transferts de siège de sociétés qui sont, dans l'État membre d'origine, considérées, pour la perception du droit d'apport, comme des «sociétés de capitaux».

23 La République hellénique fait valoir, en revanche, que la réglementation sur les transferts de siège en cause se réfère non pas à l'«imposition effective» des sociétés de capitaux dans l'État membre d'origine, mais à l'«assujettissement» de celles-ci dans ce dernier État.

24 Si ledit État membre admet que cette distinction n'a pas été clairement faite jusqu'à maintenant et peut avoir conduit à une certaine confusion, il estime néanmoins que le critère d'«assujettissement» concorde avec celui de «société de capitaux» prévu par la directive 69/335 et constitue donc une transposition correcte de l'article 4, paragraphes 1, sous g) et h), ainsi que 3, sous b), de cette même directive.

Appréciation de la Cour

25 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, en application de l'article 10, premier alinéa, CE, les États membres doivent prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du traité CE ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Parmi ces actes figurent les directives qui, conformément à l'article 249, troisième alinéa, CE, lient tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre. Cette obligation implique celle de prendre, dans le cadre de l'ordre juridique national, toutes les mesures nécessaires en vue d'assurer le plein effet de la directive, conformément à l'objectif que celle-ci poursuit (voir, notamment, arrêts du 17 juin 1999, Commission/Italie, C-336/97, Rec. p. I-3771, point 19, et du 10 mars 2005, Commission/Allemagne, C-531/03, non publié au Recueil, point 16).

26 Il ressort de l'article 4, paragraphe 1, sous g) et h), de la directive 69/335 que sont soumis au droit d'apport les transferts, d'un État membre vers un autre État membre, du siège (effectif ou statutaire) des sociétés, associations ou personnes

morales qui sont considérées, pour la perception du droit d'apport, comme des sociétés de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elles ne le sont pas dans le premier État membre.

27 Partant, lesdites dispositions ne prévoient pas de droit d'apport pour les transferts du siège des sociétés, associations ou personnes morales qui sont considérées, pour la perception du droit d'apport, comme des «sociétés de capitaux» dans chacun des deux États membres concernés.

28 L'article 4, paragraphe 3, sous b), de la directive 69/335 précise que de tels transferts ne peuvent pas non plus être soumis au droit d'apport au titre du paragraphe 1, sous a), du même article 4.

29 Or, ainsi que le reconnaît le gouvernement hellénique lui-même, le critère de l'«assujettissement» utilisé par la réglementation sur les transferts de siège en cause peut entraîner une imposition au titre du droit d'apport en Grèce, même si la société concernée est également considérée comme une «société de capitaux» dans l'État membre d'origine. Tel est notamment le cas lorsque ce dernier État exonère toutes les opérations au titre de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335 ou lorsqu'il applique un taux d'imposition nul.

30 Partant, le critère de l'«assujettissement» utilisé par la réglementation sur les transferts de siège en cause ne correspond pas au critère de la «société de capitaux» prévu à l'article 4, paragraphes 1, sous g) et h), ainsi que 3, sous b), de la directive 69/335. Au contraire, il permet une imposition au titre du droit d'apport dans des cas où la directive 69/335 ne le prévoit pas.

31 Dès lors que la directive 69/335 harmonise de manière exhaustive les cas dans lesquels les États membres peuvent imposer un droit d'apport, la réglementation sur les transferts de siège en cause doit donc être considérée comme une transposition incorrecte desdites dispositions de l'article 4 de cette directive.

32 Cette constatation ne saurait être infirmée par l'argument invoqué par le Royaume d'Espagne selon lequel le critère de l'«assujettissement» serait nécessaire pour lutter contre l'évasion fiscale. En effet, pour autant que la directive 69/335 harmonise de manière exhaustive les cas dans lesquels les États membres peuvent imposer un droit d'apport et que cette directive ne contient aucune disposition explicite autorisant les États membres à prendre des mesures générales pour lutter contre l'évasion fiscale, les États membres ne peuvent s'opposer à l'application du droit communautaire que dans des circonstances particulières, constitutives d'une pratique abusive ou frauduleuse. En effet, l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (voir en ce sens, notamment, arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 69 et jurisprudence citée). Or, en l'espèce, d'une part, la réglementation sur les transferts de siège en cause ne se borne pas à lutter contre un abus dans un cas particulier. D'autre part, l'exercice d'un droit créé par le droit communautaire, tel que l'établissement d'une société dans un autre État membre ou le transfert du siège de celle-ci, ne saurait, à lui seul, justifier un soupçon d'abus.

33 Par ailleurs, dans la mesure où la République hellénique admet que la distinction entre «imposition effective» et «assujettissement» n'a pas été clairement faite par la réglementation sur les transferts de siège en cause et peut avoir conduit à une certaine confusion, il convient d'ajouter que, en tout état de cause, une telle réglementation ne satisfait pas aux exigences établies par la jurisprudence en matière de transposition des directives. En effet, selon cette jurisprudence, il est particulièrement important, afin que soit satisfaite l'exigence de sécurité juridique,

que les particuliers bénéficient d'une situation juridique claire et précise, leur permettant de connaître la plénitude de leurs droits et de s'en prévaloir, le cas échéant, devant les juridictions nationales (voir en ce sens, notamment, arrêts du 19 septembre 1996, Commission/Grèce, C-236/95, Rec. p. I-4459, point 13, et du 14 mars 2006, Commission/France, C-177/04, Rec. p. I-2461, point 48). Or, ladite réglementation ne saurait être considérée comme établissant une telle situation juridique claire et précise.

34 Dans ces conditions, la première branche du grief invoqué par la Commission au soutien de son recours est fondée.

Sur la deuxième branche du grief, relative à l'exonération des coopératives agricoles en cause

Argumentation des parties

35 La Commission fait valoir que les coopératives agricoles ne sont pas une catégorie de sociétés spécifique à laquelle la directive 69/335 réserve un traitement particulier et que, en conséquence, leur exonération constitue une transposition incorrecte des articles 1er et 3 de cette directive.

36 En revanche, la République hellénique soutient que, eu égard à la distinction opérée, dans le droit grec, entre quatre catégories différentes de coopératives, à savoir les coopératives agricoles, civiles, libérales et obligatoires, les premières constituent donc une catégorie de sociétés distincte, dont l'exonération du droit d'apport serait autorisée au titre de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335.

Appréciation de la Cour

37 L'article 1er de la directive 69/335 prévoit que les États membres perçoivent un droit d'apport sur les apports à des sociétés de capitaux.

38 Afin de préciser ce qu'il faut entendre par «société de capitaux» au sens de la directive 69/335, l'article 3, paragraphe 1, sous a), de celle-ci renvoie à certaines catégories de sociétés de droit national des États membres, au nombre desquelles figurent, en droit grec, les Ανώνυμος Εταιρία (sociétés anonymes), les Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociétés en commandite par actions) et les Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociétés à responsabilité limitée).

39 L'article 3, paragraphe 1, sous b), de ladite directive vise les sociétés, associations ou personnes morales dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en bourse et le paragraphe 1, sous c), du même article fait référence aux sociétés, associations ou personnes morales 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.

40 En outre, l'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 assimile, en principe, aux sociétés de capitaux toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs.

41 En l'espèce, il convient de constater que les coopératives agricoles en question ne relèvent pas du champ d'application de l'article 3, paragraphe 1, de la

directive 69/335. En effet, il ressort du dossier que, d'une part, les parts sociales d'une coopérative agricole ne peuvent pas être négociées en bourse. D'autre part, les membres d'une telle coopérative ne peuvent céder les parts sociales qu'ils détiennent qu'après une décision du conseil d'administration et à condition que les statuts autorisent une telle cession, laquelle ne peut intervenir qu'au profit des autres membres de cette coopérative.

42 Toutefois, ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocat général au point 60 de ses conclusions, les coopératives agricoles en question poursuivent une activité économique qui, sans viser spécifiquement à réaliser des gains financiers, est néanmoins censée accroître le développement économique et social de leurs membres. Ces coopératives poursuivent donc un but lucratif et doivent être considérées comme des sociétés de capitaux assimilées en vertu de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335.

43 Cette interprétation est corroborée par l'objectif de cette dernière disposition, qui consiste à éviter que le choix d'une certaine forme juridique puisse avoir pour conséquence un traitement fiscal différent d'opérations qui, d'un point de vue économique, sont équivalentes. L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 vise à appréhender, en vue de la perception du droit d'apport, les sociétés, associations ou personnes morales qui, tout en ayant la même fonction économique que les sociétés de capitaux proprement dites, à savoir la recherche d'un bénéfice par la mise en commun de capitaux dans un patrimoine séparé, ne remplissent pas les critères de la notion de «société de capitaux» telle que définie au paragraphe 1 du même article (voir, en ce sens, arrêt du 12 novembre 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Rec. p. 4453, points 10 et 11).

44 L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 laisse toutefois aux États membres la faculté de limiter la portée de l'assimilation qui y est prévue, en leur permettant de soustraire à la perception du droit d'apport certaines catégories de sociétés de capitaux assimilées (voir, en ce sens, arrêts du 15 juillet 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec. p. 2771, point 3, et Amro Aandelen Fonds, précité, point 12).

45 Ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocat général aux points 64 à 67 de ses conclusions, cette dérogation doit être comprise comme visant des formes de sociétés et non pas simplement des sociétés individuelles ou des sociétés opérant dans l'un ou l'autre secteur économique.

46 En l'espèce, il ressort du dossier que les coopératives agricoles en question constituent effectivement une forme autonome de sociétés dans le droit grec. En effet, celui-ci opère une distinction entre quatre catégories différentes de coopératives, à savoir les coopératives agricoles, civiles, libérales et obligatoires. Les coopératives agricoles, ainsi que l'a observé M^me^ l'avocat général aux points 68 et 69 de ses conclusions, sont soumises à un régime législatif autonome comportant des règles spécifiques concernant leur structure, leur constitution et leur organisation. Dès lors, elles ne sont pas seulement des coopératives qui opèrent dans un secteur économique particulier.

47 Partant, la République hellénique était en droit d'exonérer du droit d'apport, ainsi qu'elle l'a fait à l'article 22, paragraphe 1, sous a), de la loi 1676/86, les coopératives agricoles ainsi que les unions et groupements de celles-ci.

48 Dans ces conditions, la deuxième branche du grief invoqué par la Commission au soutien de son recours doit être rejetée comme non fondée.

Sur la troisième branche du grief, relative à l'exonération des sociétés maritimes en cause

Argumentation des parties

49 La Commission fait valoir que, les exonérations prévues aux articles 3, paragraphe 2, 7, 8 et 9 de la directive 69/335 n'étant pas applicables aux sociétés maritimes, le fait

que ces dernières ont été exonérées du droit d'apport constitue une transposition incorrecte des articles 1er et 3 de la directive 69/335.

50 En revanche, la République hellénique soutient que, en l'absence d'une décision explicite du Conseil de l'Union européenne prise au titre de l'article 80, paragraphe 2, CE, la directive 69/335 ne s'applique pas aux sociétés de capitaux du secteur maritime.

51 En outre, l'exonération du droit d'apport dont bénéficient les sociétés maritimes serait nécessaire pour renforcer un secteur névralgique et serait même, pour cette raison, encouragée par la communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (JO 2004, C 13, p. 3).

Appréciation de la Cour

52 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que l'article 80, paragraphe 2, CE, loin d'écarter l'application du traité aux transports maritimes, prévoit seulement que les dispositions spécifiques de celui-ci relatives à la politique commune des transports, qui figurent dans la troisième partie, titre V, de ce même traité, ne s'appliqueront pas de plein droit à ce domaine d'activité. Dès lors, si, en vertu de ladite disposition, les transports maritimes sont, tant que le Conseil n'en a pas décidé autrement, soustraits aux règles dudit titre V, ils restent, à l'instar des autres modes de transport, soumis aux règles générales du traité. Il s'ensuit que l'application au domaine des transports maritimes de la directive 69/335 constitue pour les États membres non une faculté, mais une obligation (voir arrêt du 4 avril 1974, Commission/France, 167/73, Rec. p. 359, points 30 à 33). Contrairement à ce que soutient la République hellénique, la directive 69/335 s'applique donc également aux sociétés de capitaux du secteur maritime.

53 Ainsi qu'il a déjà été dit aux points 37 à 39 du présent arrêt, l'article 1er de la directive 69/335 prévoit que les États membres perçoivent un droit d'apport sur les apports à des sociétés de capitaux.

54 Afin de préciser ce qu'il faut entendre par «sociétés de capitaux» au sens de ladite directive, l'article 3, paragraphe 1, de celle-ci, d'une part, renvoie, aux Ανώνυμος Εταιρία (sociétés anonymes), aux Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociétés en commandite par actions) et aux Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociétés à responsabilité limitée) et, d'autre part, se réfère au caractère négociable en bourse des parts sociales [article 3, paragraphe 1, sous b)] ainsi qu'à la libre cessibilité de celles-ci lorsqu'elles sont représentatives du risque participatif [article 3, paragraphe 1, sous c)] (voir, en ce sens, arrêt Amro Aandelen Fonds, précité, point 8).

55 En l'espèce, la République hellénique ne conteste pas que l'exonération des sociétés maritimes en cause concerne, entre autres, des sociétés de capitaux mentionnées à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335.

56 Partant, des apports à de telles sociétés doivent, en principe, être soumis au droit d'apport.

57 Toutefois, la directive 69/335 prévoit, à ses articles 8 et 9, la possibilité d'exonérer certaines catégories de sociétés de capitaux.

58 Ainsi, selon ledit article 8, les États membres peuvent exonérer les apports concernant les sociétés de capitaux qui fournissent des services d'utilité publique dans le cas où l'État ou d'autres collectivités territoriales possèdent au moins la

moitié du capital social ainsi que les sociétés de capitaux qui poursuivent uniquement et directement des objectifs culturels, de bienfaisance, d'assistance ou d'éducation.

59 Quant audit article 9, il prévoit que les États membres peuvent, après notification en temps utile à la Commission, exonérer certaines catégories de sociétés de capitaux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour faire face à des situations particulières.

60 Or, ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocat général au point 74 de ses conclusions, les conditions exigées aux articles 8 et 9 de la directive 69/335 pour l'octroi d'une exonération du droit d'apport ne sont pas remplies en l'espèce. D'une part, s'il est possible que l'une ou l'autre société maritime fournisse effectivement des services d'utilité publique et soit détenue au moins à 50 % par l'État ou d'autres collectivités territoriales, conformément à l'hypothèse visée audit article 8, il n'en demeure pas moins qu'il n'existe aucun indice dans le dossier que tel serait le cas de toutes les sociétés maritimes visées par la réglementation nationale en cause. D'autre part, la République hellénique n'a pas respecté la procédure de notification prévue audit article 9.

61 La directive 69/335 ne prévoyant aucune autre possibilité d'exonération d'une catégorie de «sociétés de capitaux» au sens de l'article 3, paragraphe 1, de celle-ci, la République hellénique n'était donc pas en droit d'exonérer du droit d'apport, ainsi qu'elle l'a fait à l'article 22, paragraphe 1, sous b), de la loi 1676/86, la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes.

62 Cette constatation ne saurait être infirmée par l'argument invoqué en défense par la République hellénique selon lequel l'exonération du droit d'apport dont bénéficient les sociétés maritimes serait nécessaire pour renforcer un secteur névralgique et

serait même, pour cette raison, encouragée par la communication C(2004) 43. En effet, il ne saurait être remédié à l'incompatibilité de l'exonération des sociétés maritimes avec les dispositions de la directive 69/335 par l'éventuelle compatibilité d'une telle exonération avec des mesures communautaires adoptées dans d'autres domaines, tels que celui des aides d'État.

63 Dans ces conditions, la troisième branche du grief invoqué par la Commission au soutien de son recours est fondée.

64 En conséquence, il convient de constater que, par sa réglementation relative à la perception d'un droit d'apport en cas de transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective d'une société ainsi qu'à l'exonération de ce droit pour la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 69/335.

Sur les effets de l'arrêt de la Cour dans le temps

65 Tant la République hellénique que le Royaume d'Espagne demandent que, dans l'hypothèse où la Cour constaterait le manquement reproché, les effets de l'arrêt soient, à titre exceptionnel, limités dans le temps.

66 Selon lesdits États membres, les demandes de restitution que cet arrêt pourrait entraîner impliqueraient pour la République hellénique un préjudice économique grave.

67 À cet égard, à supposer même que les arrêts rendus au titre de l'article 226 CE aient les mêmes effets que ceux rendus au titre de l'article 234 CE et que, partant, des considérations de sécurité juridique puissent rendre nécessaire la limitation de leurs effets dans le temps (voir arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni, C-359/97, Rec. p. I-6355, point 92), dès lors que sont remplies les conditions établies par la jurisprudence de la Cour dans le cadre de l'article 234 CE (voir, notamment, arrêt du 10 janvier 2006, Skov et Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, point 51), il suffit de constater que, en l'occurrence, la République hellénique n'est pas fondée à prétendre qu'il existe un risque de répercussions économiques graves au sens de ladite jurisprudence.

68 En effet, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général au point 86 de ses conclusions, la République hellénique n'a invoqué aucun argument de nature à établir un tel risque de répercussions économiques graves. Elle a simplement fait siens les arguments développés dans le mémoire en intervention du Royaume d'Espagne. Or, ce dernier s'est borné à soulever de manière générale les préjudices économiques qui pourraient résulter pour l'État membre concerné de l'arrêt de la Cour constatant le manquement reproché.

Sur les dépens

69 En vertu de 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 ayant conclu à la condamnation de la République hellénique et celle-ci ayant succombé en l'essentiel de ses moyens, il convient de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1) **Par sa réglementation relative à la perception d'un droit d'apport en cas de transfert du siège statutaire ou du siège de la direction effective d'une société ainsi qu'à l'exonération de ce droit pour la copropriété des navires, les groupements maritimes et toutes les formes de sociétés maritimes, 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 est condamnée aux dépens.**

Signatures