Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 12 janvier 2012 [1]

Affaire C-443/09

CCIAA di Cosenza
contre
Grillo Star Srl

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italie)]

«Directive 2008/7/CE — Impôts indirects sur le rassemblement de capitaux — Droit annuel à verser aux chambres locales de l'industrie et du commerce»

I – Introduction

1. La présente affaire donne à la Cour l'occasion de préciser sa jurisprudence Denkavit Internationaal [2] sur les impôts indirects que la directive 2008/7/CE [3] interdit de prélever sur les sociétés de capitaux. La procédure au principal a pour objet un droit annuel à verser aux chambres italiennes de l'industrie et du commerce par toute entreprise inscrite dans le registre des entreprises tenu par ces chambres.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

2. La directive 2008/7 a refondu la directive 69/335/CEE [4]. Dans un souci de clarté, le Conseil de l'Union européenne a opté pour une refonte en considérant les importantes modifications que celle-ci avait subies à plusieurs reprises dans le passé. Mais la directive 2008/7 reprend en substance les termes de la directive devancière.

3. L'article 5 de la directive 2008/7 dispose sous l'intitulé «Opérations non soumises à la fiscalité indirecte»:

«1. Les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte:

[…]

c) sur l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société de capitaux peut être soumise en raison de sa forme juridique […]».

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Arrêt du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Rec. p. I-2827).

3 — Directive du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 46, p. 11).

4 — Directive du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25).

4. L'article 6 de la directive 2008/7 dispose:

«1. Nonobstant l'article 5, les États membres peuvent percevoir les droits et taxes suivants:

[…]

e) droits ayant un caractère rémunératoire […]».

B – *La législation nationale*

5. Les dispositions italiennes en cause prévoyaient dans la version applicable au litige:

6. L'article 2188, paragraphe 1, du code civil italien a instauré un registre des entreprises dans lequel sont tenues de s'inscrire toutes les entreprises industrielles, commerciales et financières. Cette obligation pèse aussi bien sur les entreprises unipersonnelles que sur les sociétés à responsabilité limitée, notamment au titre de l'article 2200 du code civil italien. Elles y sont tenues même si elles n'exercent pas d'activité commerciale. Aux termes de l'article 8 de la loi nº 580, du 29 décembre 1993 [5], le registre des entreprises est tenu par les chambres de l'industrie et du commerce.

7. Un arrêté ministériel fixe à chaque fois le montant que les entreprises inscrites dans le registre des entreprises doivent verser chaque année aux chambres de l'industrie et du commerce. L'article 3 de l'arrêté pris à ce titre pour l'année 2009 montre que le droit annuel s'élève à un montant forfaitaire de 200 euros pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 100 000 euros. Au-delà de ce seuil, le montant de la taxe se calcule en pourcentages du chiffre d'affaires.

III – Les faits, la procédure au principal et la procédure devant la Cour

8. Grillo Star Srl (ci-après «Grillo Star» [6]) a été déclarée en faillite.

9. Le Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italie), est chargé de déterminer le passif de la faillite. La Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cozensa (CCIAA) (Chambre du commerce, de l'industrie, de l'artisanat et de l'agriculture de Cosenza) (ci-après la «CCIAA Cosenza») [7] a produit dans la faillite une créance de 200 euros [8] au titre du droit annuel de 2009 dû à la chambre de l'industrie et du commerce par toute entreprise inscrite dans le registre des entreprises conformément à l'article 2188 du code civil italien.

10. Doutant de la conformité de ce droit annuel à la directive 2008/7 [9], le Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare, a suspendu la procédure pour poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les critères de détermination du droit annuel visé à l'article 18, sous b), de la loi nº 580, du 29 décembre 1993, tels qu'ils sont fixés par les paragraphes 3, 4, 5 et 6 dudit article, sont-ils contraires à la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, dans la mesure où il ne peut pas relever de la dérogation visée à l'article 6, sous e), de la directive?

5 — Loi portant réorganisation des chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture, GURI nº 6, du 11 janvier 1994.

6 — Cette note est propre à la version en langue allemande.

7 — Cette note est propre à la version en langue allemande.

8 — Majorée d'intérêts de 113,39 euros.

9 — L'application de la directive à cette société à responsabilité limitée découle directement du point 12 de l'annexe I de la directive 2008/7 visant la «società a responsabilità limitata».

2) En particulier:

a) le droit annuel dont la détermination se réfère aux ‘besoins nécessaires pour l’accomplissement des services que les chambres de commerce sont tenues de fournir sur l’ensemble du territoire national’ présente-t-il un caractère rémunératoire?

b) le fait d’avoir prévu ‘un fonds de péréquation’ en vue d’homogénéiser sur tout le territoire national l’accomplissement de toutes les fonctions administratives attribuées par la loi aux chambres de commerce exclut-il le caractère rémunératoire du droit annuel?

c) la faculté accordée à chacune des chambres de commerce d’augmenter le droit annuel jusqu’à 20 % en vue de cofinancer des initiatives ayant pour objectif d’augmenter la production et d’améliorer les conditions économiques de la circonscription territoriale relevant de leur compétence est-elle compatible avec le caractère rémunératoire du droit lui-même?

d) l’absence d’explicitation des modalités de détermination des besoins relatifs à la tenue et à la mise à jour des inscriptions et annotations du registre des entreprises par les chambres de commerce s’oppose-t-elle à la vérification du caractère rémunératoire du droit annuel?

e) la détermination forfaitaire du droit annuel est-elle compatible avec le caractère rémunératoire du droit en l’absence de dispositions relatives à la vérification à ‘intervalles réguliers’ de son adéquation au coût moyen du service?»

11. Par décision du 13 septembre 2010, le Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare, a complété le renvoi des deux questions préjudicielles suivantes:

«1) L’obligation d’acquitter l’impôt caméral qui pèse sur une société de capitaux qui n’exerce [aucune activité économique] — et n’a jamais exercé aucune activité économique — mais qui est en revanche ‘inactive’ est-elle contraire à la directive 2008/7 […]?

2) La nature constitutive de l’immatriculation au registre des entreprises étant, pour l’ordre juridique national italien, un fait indispensablement lié à l’acquisition de la personnalité juridique des sociétés de capitaux et, partant, le paiement du ‘droit annuel’ qui y est lié, sont-ils contraires à la directive [2008/7]?»

12. Dans la procédure devant la Cour, la CCIAA Cosenza, Grillo Star, la République italienne, la République fédérale d’Allemagne et la République d’Autriche ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La CCIAA Cosenza, Grillo Star, la République italienne, la République fédérale d’Allemagne et la Commission ont comparu à l’audience du 20 octobre 2011.

IV – Appréciation juridique

A – *Recevabilité de la demande de décision préjudicielle*

13. Dans sa réponse aux questions de la Cour aux parties, la CCIAA Cosenza a soulevé, pour la première fois, un moyen d’irrecevabilité tiré de la qualité du juge qui aurait adressé le renvoi sans y être habilité. La tardiveté de ce moyen est sans incidence dès lors qu’il appartient à la Cour de vérifier d’office l’habilitation du juge de renvoi à adresser une demande de décision préjudicielle.

14. La procédure au principal consiste à déterminer le passif de Grillo Star. La CCIAA Cosenza estime que, au stade de la faillite, le juge de renvoi exerce une simple fonction de surveillance et de contrôle. Elle conclut à l’absence de litige dès lors que le juge ne statue pas dans une procédure contradictoire.

15. Aux termes de l'article 267 TFUE, toutes les juridictions des États membres sont habilitées à adresser un renvoi préjudiciel. La notion de juridiction reçoit une définition autonome propre au droit de l'Union. La Cour a développé un ensemble de critères au regard desquels la qualité de juridiction doit s'apprécier globalement. Ceux-ci requièrent l'indépendance de l'organisme, son origine légale, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application, par l'organisme, des règles de droit [10].

16. C'est sur la base de ces critères que la Cour a rejeté des demandes de décision préjudicielle émanant de juridictions arbitrales ou de juridictions siégeant en qualité d'autorité administrative. Il s'agissait, par exemple, d'organismes appelés à statuer sur une demande d'homologation des statuts d'une société aux fins de son inscription au registre du commerce [11] ou sur la désignation d'un liquidateur judiciaire «ultérieur» [12]. Dans les affaires de cette nature, seule la juridiction saisie d'un recours est habilitée à adresser un renvoi [13].

17. Dans le présent contexte, il ne fait aucun doute que l'organisme de renvoi répond aux conditions de forme requises pour être qualifié de juridiction au sens de l'article 267 TFUE. On se demande néanmoins si la procédure au principal revêt un caractère contradictoire et si elle débouche sur une décision à caractère juridictionnel.

1. Procédure contradictoire

18. La Cour a déterminé que l'exigence d'une procédure contradictoire n'est pas un critère absolu [14]. Dans une procédure de contrôle de la passation de marchés publics, elle a considéré qu'il suffisait que les parties à la procédure devant l'organisme de contrôle des marchés publics fussent préalablement entendues. La variété des procédures dans les États membres et leur autonomie procédurale incitent à ne pas concevoir le critère de la procédure contradictoire de manière trop rigide. Sinon on risquerait d'aboutir, dans des litiges qui se présentent de manière identique sur le fond, à des conclusions arbitraires sur l'habilitation à saisir la Cour en fonction de la manière dont la procédure nationale est concrètement organisée.

19. Même si, dans la présente procédure au principal, ainsi que pourrait l'indiquer l'intitulé du jugement de renvoi, deux parties ne devaient pas officiellement s'opposer comme demandeur et défendeur, il se trouve que les parties, à savoir le curateur à la faillite et les créanciers, ont néanmoins visiblement la possibilité de présenter des observations écrites et orales devant le juge de renvoi. Tant la CCIAA Cosenza que Grillo Star ont dès lors pu intervenir dans le renvoi préjudiciel en tant que parties à la procédure au principal. On doit donc admettre que le critère de la procédure contradictoire est rempli.

2. Décision à caractère juridictionnel

20. Il est plus difficile de répondre à la question de savoir si le juge de renvoi agit uniquement en tant qu'autorité administrative ou rend une décision à caractère juridictionnel dans un litige.

21. On ne trouve dans la jurisprudence de la Cour aucune définition explicite du critère de la «décision à caractère juridictionnel». La Cour a toutefois épinglé notamment le fait que la décision rendue est susceptible d'acquérir force de chose jugée [15].

10 — Arrêts du 22 décembre 2010, Koller (C-118/09, Rec. p. I-13627, point 22), et du 14 juin 2011, Miles e.a. (C-196/09, Rec. p. I-5105, point 37). Dans l'intervalle, la Cour avait explicitement abandonné le critère requérant une procédure contentieuse ou contradictoire, voir arrêts du 17 mai 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Rec. p. I-1783, point 12); du 19 octobre 1995, Job Centre (C-111/94, Rec. p. I-3361, point 9), et du 15 janvier 2002, Lutz e.a. (C-182/00, Rec. p. I-547, point 13).

11 — Arrêt Job Centre (précité à la note 10, point 9).

12 — Ordonnance du 12 janvier 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Rec. p. I-101, point 19).

13 — Ordonnance Amiraike Berlin (précitée à la note 12, point 20).

14 — Arrêt du 17 septembre 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec. p. I-4961, point 31).

15 — Arrêts Dorsch Consult (précité à la note 14, point 37), et du 30 juin 2005, Längst (C-165/03, Rec. p. I-5637, point 26).

22. Dans leurs observations orales, la CCIAA Cosenza et Grillo Star ont adopté des positions divergentes sur la force de chose jugée de la décision en cause du juge de renvoi. La CCIAA Cosenza a dénié toute force de chose jugée à la décision du juge de renvoi tandis que Grillo Star l'a admise en estimant en tout état de cause qu'elle est «susceptible d'exécution forcée».

23. Indépendamment de la question technique de la force de chose jugée, nous estimons que la décision revêt en tout état de cause un caractère juridictionnel. En effet, d'après les indications que la CCIAA Cosenza a données sans être contredite, dans la procédure au principal le juge a pour mission de déterminer les créances admises au passif dans une décision motivée rendue après avoir entendu les parties à l'audience. À travers le taux de désintéressement, la décision a des effets sur tous les autres créanciers. La décision du juge de renvoi sur l'admission au passif de la prétendue créance de droit annuel qui fait l'objet du litige entre parties a un caractère juridictionnel en ce qu'elle produit dès lors des effets juridiques obligatoires.

24. La Commission a indiqué au reste que le caractère juridictionnel de la détermination du passif était éminemment controversé dans la doctrine italienne. Certains auteurs y verraient plutôt un acte d'administration, d'autres voix importantes estiment, selon elles, que la détermination des créances est une véritable activité juridictionnelle. Compte tenu également des incertitudes qui entourent la qualification à donner à cette procédure en droit interne, dans le doute, il devrait appartenir à la Cour de considérer que le juge est habilité à la saisir.

25. Pour terminer, nous souhaitons invoquer encore un argument pratique tiré de l'incidence que le rejet, en l'espèce, de l'habilitation aurait sur l'interprétation d'un autre texte juridique. Le règlement (CE) nº 1346/2000[16] comporte en effet des dispositions sur la production de créances dans la procédure. Pour permettre de saisir la Cour de questions en interprétation de ces dispositions du règlement nº 1346/2000 dès le premier stade de la procédure, il convient de ne pas fixer trop strictement les critères d'habilitation dans le contexte de la détermination judiciaire du passif. Des considérations d'économie de procédure incitent, en effet, à admettre la saisine de la Cour le plus tôt possible dans la procédure afin d'éviter de devoir exercer un recours pour parvenir à adresser une demande de décision préjudicielle[17].

26. Il s'ensuit que la Cour est compétente pour répondre aux questions posées.

B – *Réponse aux questions*

27. Les premières questions posées par le juge de renvoi visaient à savoir si le droit annuel à verser aux chambres du commerce et de l'industrie est un droit à «caractère rémunératoire» au sens de l'article 6, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7.

28. Il convient toutefois de préciser préalablement s'il s'agit bel et bien d'une d'imposition indirecte interdite par l'article 5 de la directive 2008/7. Ce n'est en effet que si le droit prélevé en Italie est une imposition indirecte de cette nature que l'on doit ensuite se demander s'il est autorisé à titre dérogatoire en tant que droit à caractère rémunératoire. Étant une règle dérogatoire, l'article 6 n'a en effet vocation à s'appliquer que lorsque le droit en cause relève d'une des impositions indirectes interdites par l'article 5[18]. Les deux questions complémentaires du juge de renvoi visent aussi la qualification d'imposition indirecte au sens de l'article 5 de la directive 2008/7.

16 — Règlement du Conseil du 29 mai 2000 relatif aux procédures d'insolvabilité (JO L 160, p. 1).

17 — Voir point 45 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 31 mai 2005, Syfait e.a. (C-53/03, Rec. p. I-4609), ainsi que, dans un autre contexte, point 22 de nos conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 27 septembre 2007, Tedesco (C-175/06, Rec. p. I-7929), et point 16 de nos conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 17 février 2011, Weryński (C-283/09, Rec. p. I-601).

18 — Voir, à cet égard, arrêt du 2 décembre 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Rec. p. I-6783, point 20), sur la disposition à la teneur identique de la directive 69/335 (voir note en bas de page 4 des présentes conclusions).

1. Imposition indirecte au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7

29. En l'espèce, c'est l'interdiction énoncée à l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 qui doit être envisagée. À ce titre, les États membres ne peuvent prélever aucune imposition indirecte sur l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société de capitaux peut être soumise en raison de sa forme juridique. Nous examinons donc le droit annuel en cause au regard des deux critères de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de ladite directive en vérifiant si ce droit annuel est une imposition indirecte sur l'immatriculation ou toute autre formalité (point a) et s'il est lié à la forme juridique de la société (point b).

a) Imposition sur l'immatriculation ou toute autre formalité

30. L'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 interdit toute imposition indirecte sur l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité. Il doit donc s'agir, d'une part, d'une immatriculation ou de toute autre formalité qui doit, d'autre part, être préalable à l'exercice d'une activité. La seconde condition ne doit pas se comprendre dans un sens purement chronologique en sorte qu'il est sans incidence que l'immatriculation intervienne avant que la société exerce une activité. Cette condition doit plutôt s'entendre en ce sens que l'immatriculation ou la formalité est une condition requise pour qu'une société entame ses activités ou ait la capacité juridique.

31. La question du juge de renvoi porte sur un droit annuel que toute entreprise inscrite dans le registre des entreprises doit verser aux chambres de l'industrie et du commerce.

32. Le gouvernement allemand a indiqué, à juste titre, qu'il ne ressort pas à tout le moins de la première décision de renvoi que le droit en cause soit bel et bien prélevé *en raison de l'immatriculation* de la société. La décision de renvoi se contente d'indiquer expressément que le droit doit être acquitté par les entreprises inscrites dans le registre des entreprises. On n'aperçoit pas clairement dans cette formulation si l'inscription dans le registre des entreprises est indépendante du droit à verser et si la référence aux entreprises inscrites dans le registre des entreprises ne sert qu'à définir les entités redevables du droit annuel. Il se pourrait également que le registre des entreprises fasse dans le même temps office de registre du commerce auquel les sociétés de capitaux doivent s'immatriculer en sorte que le droit annuel à verser soit ainsi une condition requise pour immatriculer une société au registre du commerce.

33. La décision de renvoi complémentaire semble toutefois montrer que, en tout état de cause, le premier droit versé aux chambres de l'industrie et du commerce soit lié à l'inscription dans le registre des entreprises et que cette inscription conditionne à son tour la personnalité juridique d'une société.

34. Le droit annuel à verser en Italie s'apparente ainsi au régime néerlandais en cause dans l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité [19]. Il s'agissait d'une cotisation à verser chaque année à une chambre de l'industrie et du commerce en raison de l'inscription d'une entreprise, inscription qui valait également inscription de la société de capitaux qui en était propriétaire. Le registre des entreprises y faisait donc également fonction de registre du commerce ainsi que cela semble être aussi le cas selon les dispositions italiennes.

35. Dans cet arrêt, la Cour a considéré sans autres développements que la cotisation annuelle néerlandaise était une imposition prélevée sur l'inscription préalable à l'exercice d'une activité. Elle n'a pas explicitement examiné si la cotisation était liée au *maintien d'une inscription* de la société dans le registre en conditionnant ainsi sa capacité juridique [20]. Elle n'a en particulier pas fait de distinction entre la cotisation due pour la première inscription et les cotisations dues pour les renouvellements annuels de l'inscription. Dans cette lecture, le premier critère de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 devrait être aussi réputé rempli en l'espèce.

19 — Précité à la note 2.

20 — Voir, à cet égard, arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, point 31). À notre sens, la Cour y considère aussi implicitement que la cotisation en cause sert à renouveler l'inscription de la société.

36. Il se trouve toutefois que le droit versé à la première inscription doit être distingué du droit à verser ensuite annuellement. En l'espèce, il ne s'agit en effet que du droit à verser annuellement. Pour pouvoir qualifier le droit annuel d'imposition sur l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, il faudrait dès lors démontrer que ce droit est lié au *maintien de l'inscription* de la société et conditionne sa capacité juridique ultérieure. Cela n'apparaît pas clairement en l'espèce.

37. Dans leurs observations sur la première décision de renvoi, le gouvernement italien et la Commission ont souligné que le droit annuel à verser aux chambres de l'industrie et du commerce ne conditionne pas le maintien de l'inscription d'une société dans le registre des entreprises. Le non-payement du droit n'emporte pas radiation de la société du registre ni perte de sa personnalité juridique. Le droit à verser ne conditionnerait donc pas la poursuite des activités de la société.

38. On pourrait toutefois comprendre le complément apporté par le juge de renvoi à la demande de décision préjudicielle en ce sens que le payement du droit annuel conditionnerait l'existence juridique ultérieure de la société de capitaux. Si tel est le cas, le droit annuel conditionnerait la capacité juridique de la société et relèverait de l'article 5 de la directive 2008/7, à supposer qu'elle intervienne en raison de la forme juridique de société. Grillo Star a observé à cet égard à l'audience que, en cas de non-payement du droit annuel, les chambres de l'industrie et du commerce n'établiraient pas certaines attestations nécessaires à une entreprise dans la vie des affaires. Ces attestations pourraient aussi être des formalités requises pour l'exercice des activités de la société.

39. Faute d'informations concrètes sur ce point, nous ne pouvons pas nous livrer en l'espèce à une appréciation définitive. Il appartiendrait dès lors à la juridiction de renvoi de faire la lumière sur le grief émis.

40. Si le droit annuel ne conditionne pas l'activité de la société, il ne serait dès lors pas, pour cette seule raison, une imposition indirecte au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7. Si, en revanche, il la conditionne, il ne serait interdit que s'il est prélevé *en raison de la forme juridique* de société de capitaux. Nous examinons à présent cet aspect.

b) Assujettissement de la société en raison de sa forme juridique

41. Pour comprendre ce critère, il convient tout d'abord de considérer la finalité de la directive 2008/7. Celle-ci vise à favoriser la libre circulation des capitaux [21]. La Cour a dès lors justifié l'interdiction énoncée à l'article 5 de cette directive au motif que, si les impositions en cause ne frappent pas les apports de capitaux en tant que tels, elles sont néanmoins perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire de l'instrument utilisé pour rassembler des capitaux, de sorte que leur maintien risquerait de mettre également en cause les buts poursuivis par ladite directive [22].

i) L'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité

42. Dans l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité [23], la Cour a examiné, au regard de cet objectif de la directive 2008/7, la cotisation néerlandaise au registre du commerce à verser chaque année au titre de l'inscription d'une entreprise à une chambre de l'industrie et du commerce, inscription qui valait également inscription de la société de capitaux qui en était propriétaire. Le cas échéant, l'inscription concomitante de la société de capitaux n'entraînait aucune majoration de la cotisation en cause.

21 — Voir le seul deuxième considérant de la directive.

22 — Arrêt Denkavit Internationaal e.a. (précité à la note 2, point 23).

23 — Précité à la note 2.

43. La Cour a déterminé que la cotisation néerlandaise n'était pas une imposition interdite par la directive 2008/7. Ce qui a été plutôt déterminant, c'est que le régime néerlandais n'avait pas raccroché l'imposition à l'inscription de la société, propriétaire d'une entreprise, mais à l'inscription de l'entreprise elle-même [24]. La cotisation n'est de ce fait pas prélevée, selon la Cour, en raison de la forme juridique de société de capitaux. Il s'agit d'une charge qui frappe, sur la base de leurs fonds propres, l'ensemble des entités qui participent aux échanges économiques.

44. Pour établir l'indépendance de la cotisation néerlandaise par rapport à la forme juridique de la société, la Cour a aussi relevé qu'elle était prélevée indifféremment si l'entreprise appartenait à une personne physique ou à une personne morale, à une société de personnes ou à une société de capitaux. L'assujettissement des sociétés de personnes et des personnes physiques attestait que l'imposition n'était précisément pas fondée sur la forme juridique de société de capitaux.

ii) Application des critères en l'espèce

45. Au regard de ces critères, on doit considérer en l'espèce que le droit annuel en cause n'est pas prélevé en raison de la forme juridique de société de capitaux.

46. Pour autant que les maigres indications données dans la décision de renvoi permettent de se prononcer définitivement, le droit prélevé en Italie présente en substance les mêmes caractéristiques que la cotisation néerlandaise. Ce sont les entreprises et non pas les sociétés qui y sont assujetties. À l'instar du régime néerlandais, au cas où l'inscription ou le maintien de l'inscription dans le registre des entreprises fait aussi fonction de registre de commerce pour les sociétés, cela ne donne pas lieu à majoration du droit à verser.

47. À l'exception de Grillo Star, toutes les parties à la procédure indiquent que, en droit italien aussi, la cotisation au registre du commerce doit être versée non seulement par les sociétés de capitaux, mais également par les sociétés de personnes. Il s'ensuit, selon elles, que le droit à verser se raccroche non pas à la forme juridique de la société, mais bien à l'entreprise.

48. À la différence de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité, dans laquelle la Cour a pu tirer argument de l'assujettissement des sociétés de personnes à la cotisation dans le régime néerlandais qui n'imposerait de ce fait pas les sociétés de capitaux en raison de leur forme juridique, cet argument ne pourrait plus jouer dans la nouvelle version de la directive 2008/7.

49. En effet, l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2008/7 assimile à une société de capitaux, aux fins de cette directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. La directive 69/335 [25], devancière, comportait certes en son article 3, paragraphe 2, une règle identique, tout en permettant encore aux États membres de renoncer à cette assimilation des autres sociétés à la société de capitaux. Les sociétés de personnes ne pouvaient de ce fait plus être envisagées comme groupe de référence.

50. Cela n'a toutefois aucune incidence en l'espèce puisque, aux termes de l'article 2195 du code civil italien, non seulement les sociétés poursuivant des buts lucratifs sont tenues de s'inscrire dans le registre italien des entreprises, mais également les personnes physiques et les entreprises unipersonnelles et elles sont assujetties, de ce fait, au droit annuel à verser aux chambres de l'industrie et du commerce. L'assujettissement des personnes physiques, en tant qu'entreprises unipersonnelles, au droit annuel peut ainsi être mis en avant pour prouver que le droit annuel à verser aux chambres de l'industrie et du commerce ne se raccroche pas à la forme de société mais à l'entreprise, propriété de la société.

24 — Arrêt Denkavit Internationaal e.a. (précité à la note 2, point 24).

25 — Susmentionnée à la note en bas de page 4 des présentes conclusions.

51. Le droit annuel en cause ne constitue dès lors pas, en principe, une imposition indirecte interdite par l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7.

iii) Question préjudicielle complémentaire — assujettissement des sociétés inactives

52. Dans sa décision de renvoi complémentaire, le juge de renvoi a mis en évidence un autre aspect du régime italien. Il y a demandé si l'assujettissement au droit annuel d'une société de capitaux qui n'a jamais exercé d'activité économique est conforme à l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7. Il a exposé, à cet égard, que Grillo Star n'a jamais eu d'activités économiques.

53. L'idée du juge de renvoi qui préside à cette question est que l'on ne saurait dire que le droit en cause se raccroche à l'inscription de l'entreprise et non à la société, au sens de l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité, si une société inactive y est assujettie. À l'égard d'une société inactive, dans laquelle il n'y a donc aucune entreprise, le fait générateur du droit ne peut résider que dans la société elle-même et non dans l'entreprise. Cela n'est pas conforme selon lui à la directive 2008/7. Le cœur de la question complémentaire est donc de savoir si la directive 2008/7 requiert d'exonérer les sociétés inactives du droit annuel.

54. Le juge de renvoi semble fonder son argumentation sur un passage de l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité. Dans l'examen du régime néerlandais, l'arrêt mentionne le fait que l'assujettissement obligatoire du régime néerlandais ne s'étend pas «aux sociétés dites 'vides', c'est-à-dire qui sont dépourvues d'actifs et n'exercent donc plus aucune activité» [26]. On doit tout d'abord bien voir que cette allusion de la Cour n'a pas été un motif déterminant de l'arrêt. Il ne convient dès lors pas de la transposer aveuglément à d'autres cas de figure.

55. On pourrait comprendre la question complémentaire du juge de renvoi sur l'assujettissement obligatoire des sociétés inactives en ce sens qu'elle vise le régime des sociétés dites préconstituées, c'est-à-dire des sociétés qui n'ont pas d'activité mais qui, à l'inverse des sociétés «vides» évoquées dans l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité, disposent bel et bien d'actifs. L'idée de ces sociétés préconstituées est de ne pas entamer d'activité économique dans l'immédiat mais ultérieurement, par exemple à la faveur d'une cession. Les sociétés préconstituées peuvent-elles être assujetties au droit annuel, c'est là sans aucun doute une question intéressante. Il faudrait préciser notamment la portée à donner en fin de compte à l'allusion que la Cour fait dans le point mentionné et, le cas échéant, s'il découlerait de l'autre passage de l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité, indiquant que «toute création de société vise en principe à l'exploitation d'une entreprise» [27] qu'il suffit qu'une société préconstituée vise d'une manière ou d'une autre à exercer une activité économique future, par exemple après une acquisition.

56. Nous ne partageons certes pas la position de la Commission qui a considéré dans la présente procédure que les sociétés inactives seraient souvent utilisées à des fins d'évasion fiscale et de blanchiment et ne mériteraient dès lors aucun traitement de faveur. Les sociétés préconstituées peuvent en effet avoir des fins parfaitement légitimes et faciliter précisément dans cette mesure l'exercice des libertés fondamentales. C'est ainsi qu'il peut être plus simple pour un investisseur ou un entrepreneur étranger de constituer une entreprise dans un autre État membre où il acquiert à cette fin une société préconstituée en évitant ainsi une perte de temps et des difficultés éventuelles inhérentes à la constitution et à l'inscription d'une société.

57. Ainsi que nous l'exposons plus bas, cette question du régime des sociétés préconstituées n'appelle toutefois pas de réponse en l'espèce dès lors qu'elle revêt un caractère hypothétique ici puisque Grillo Star n'est pas une société inactive de cette nature.

26 — Arrêt Denkavit Internationaal e.a. (précité à la note 2, point 29).

27 — Précité à la note 2, point 29.

58. Dans sa décision de renvoi complémentaire, le juge de renvoi a indiqué de manière très vague que Grillo Star n'a jamais exercé d'activité économique. La Commission a douté, à juste titre, que l'on puisse concevoir que Grillo Star n'ait réellement jamais exercé d'activité économique. Si l'on considère que la société a été dotée au départ du capital minimal requis, on peut difficilement imaginer comment elle a pu être acculée à la faillite sans avoir jamais exercé d'activité économique. Nous partageons cette critique.

59. Interrogée à ce sujet à l'audience, Grillo Star a concédé que la société avait exercé une certaine forme d'activité qui s'est limitée à des opérations préparatoires concourant à l'activité commerciale envisagée. Le gouvernement italien a exposé à cet égard que Grillo Star avait déjà acquis des biens immobiliers et des marchandises en vue d'ouvrir un hôtel.

60. En l'espèce, il convient donc de répondre à la question de savoir non pas si la directive 2008/7 requiert d'exonérer les sociétés inactives du droit annuel, mais bien plus si elle requiert que les entreprises qui se limitent à accomplir des opérations préparatoires, mais qui n'ont pas encore entamé l'activité commerciale véritablement envisagée, doivent être exonérées du droit annuel. Il convient de préciser ainsi si l'on peut dire ou non que le droit annuel se raccroche aussi à l'entreprise et non à la société à l'égard des sociétés qui se limitent à accomplir des opérations préparatoires en ce sens.

61. Ainsi que nous l'avons déjà dit, l'arrêt Denkavit Internationaal e.a., précité, souligne, d'une part, dans l'examen du régime néerlandais, que «toute création de société vise en principe à l'exploitation d'une entreprise». Dans la conception de la Cour, il n'est pas décisif que le droit se raccroche à une activité économique *effective* de la société. La Cour considère plutôt que le droit se raccroche aussi à l'entreprise et non à la société elle-même lorsqu'une société est constituée *en vue* d'exploiter une entreprise.

62. D'après les indications données par la Commission, la définition italienne de la notion d'entreprise ne renvoie pas non plus à l'activité économique effective, mais renvoie à la possibilité d'exercer à l'avenir une activité économique. Il doit donc être plus que suffisant qu'une société accomplisse déjà des opérations préparatoires concourant à son activité commerciale et ait ainsi déjà entamé la réalisation de l'activité envisagée pour son entreprise.

63. D'autre part, la Cour a indiqué que la notion d'entreprise au regard de l'article 5 de la directive 2008/7 se définit selon le droit interne [28]. C'est aussi la raison pour laquelle elle a rejeté le moyen voulant que l'activité d'une société holding, qui se limite à gérer sa filiale, n'est pas une activité d'entreprise au sens propre.

64. Il s'ensuit aussi qu'il est loisible au législateur italien de définir le fait générateur du droit annuel en considérant des opérations préparatoires comme étant des activités d'entreprise. Sur ce point, des considérations d'ordre pratique peuvent aussi inciter le législateur à considérer une société qui se livre à de telles opérations comme étant une entreprise parce qu'il pourrait être fastidieux de faire la distinction entre des opérations préparatoires et l'activité répondant au but commercial et que les vérifications de cette nature pourraient entraîner d'importantes tâches administratives.

65. Pour ces raisons, il ne saurait en aller autrement même quand on considère l'argument soulevé par Grillo Star à l'audience voulant que, en tout état de cause, la société ne puisse plus être considérée comme étant une entreprise compte tenu de la faillite et de l'arrêt de toute activité économique qu'elle implique. Il est loisible aux États membres de considérer qu'une société conserve sa qualité d'entreprise même lorsque ses affaires ne se portent pas bien économiquement et qu'elle réduit ou arrête son activité commerciale pour cette raison.

28 — Arrêt Denkavit Internationaal e.a. (précité à la note 2, point 32) à propos de la disposition devancière de la directive 69/335 (susmentionnée à la note en bas de page 4 des présentes conclusions).

66. Même lorsqu'une société se limite à accomplir des opérations préparatoires en vue d'entamer l'activité commerciale qu'elle a véritablement envisagées, il est dès lors plausible que le droit à verser se raccroche à l'inscription de l'entreprise et non à l'inscription de la société.

67. En l'absence donc d'imposition interdite par l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7, il n'y a plus lieu de vérifier le caractère rémunératoire visé à l'article 6 de la directive.

V – Conclusion

68. Par les motifs exposés plus haut, nous proposons de répondre aux questions du Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare, comme suit:

«L'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, ne s'oppose pas à un droit annuel que toute entreprise inscrite dans le registre des entreprises est tenue de verser à une chambre de l'industrie et du commerce et qui est lié à l'inscription d'une société de capitaux qui conditionne la poursuite de l'exercice d'une activité, lorsque le fait générateur du droit est l'inscription de l'entreprise et non l'inscription de la société de capitaux, propriétaire de l'entreprise. Il est loisible aux États membres de considérer à cette fin comme entreprise les sociétés qui se limitent à accomplir des opérations préparatoires concourant à leur véritable activité commerciale.»