ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

15 juin 2006 *

Dans l'affaire C-264/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par l'Amtsgericht Breisach (Allemagne), par décision du 7 juin 2004, parvenue à la Cour le 22 juin 2004, dans la procédure

Badischer Winzerkeller eG

contre

Land Baden-Württemberg,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. S. von Bahr (rapporteur) et A. Borg Barthet, juges,

* Langue de procédure: l'allemand

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^me^ K. Sztranc, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 novembre 2005,

considérant les observations présentées:

— pour le Land Baden-Württemberg, par M. K. Ehmann, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par M^me^ A. Tiemann, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement autrichien, par M. H. Dossi, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement polonais, par M. T. Nowakowski, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ L. Ström van Lier et M. F. Hoffmeister, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 10, sous c), et 12 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), dans sa version résultant de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la coopérative Badischer Winzerkeller eG (ci-après «Badischer Winzerkeller») au Land Baden-Württemberg au sujet de la perception d'une taxe pour la rectification au registre foncier.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la directive énumère les opérations soumises et pouvant continuer à être soumises au droit d'apport.

4 Aux termes de l'article 10 de la directive:

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

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

b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4;

c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

5 L'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive précise que, par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11 de cette directive, les États membres peuvent percevoir des droits de mutation, y compris les taxes de publicité foncière, sur l'apport à une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, de biens immeubles ou de fonds de commerce situés sur leur territoire.

6 Aux termes de l'article 12, paragraphe 2, de la directive, les droits et taxes visés au paragraphe 1, sous b), de cet article ne peuvent pas être supérieurs à ceux qui sont applicables aux opérations similaires, dans l'État membre percevant l'imposition.

La réglementation nationale

7 L'article 82 de la loi relative à la tenue du registre foncier et à la publicité foncière (Grundbuchordnung), du 26 mai 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1114), prévoit:

«Si, par suite d'un transfert de droits opéré en dehors du registre foncier, l'inscription du propriétaire n'y est plus exacte, le Grundbuchamt [office du registre foncier] est tenu d'obliger le propriétaire ou l'exécuteur testamentaire chargé d'administrer le bien immobilier de solliciter la rectification au registre foncier et de fournir les documents nécessaires à cette rectification au registre.»

8 L'article 60, paragraphes 1 à 4, de la loi fédérale sur la taxation des actes (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit), du 26 juillet 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960, ci-après la «Kostenordnung»), dispose:

«(1) La taxe est perçue au taux plein pour l'inscription d'un propriétaire ou de copropriétaires.

(2) L'inscription du conjoint, du concubin ou de descendants du propriétaire inscrit donne lieu à une taxe réduite de moitié, même si cette inscription intervient à la suite de la liquidation d'une communauté ou du partage de la succession, ou si ces personnes sont inscrites après coup en qualité de copropriétaires de biens immeubles appartenant à une communauté; en cas d'inscription faisant suite au partage d'une succession ou de la liquidation d'une communauté, il est sans importance que, dans l'intervalle, les héritiers ou ceux qui ont poursuivi la communauté de biens aient été ou non inscrits au registre foncier.

(3) Dans le cas où des taxes sont perçues concomitamment en application des paragraphes 1 et 2, la taxe est d'abord calculée au taux plein, sur la base de la valeur totale; le montant ainsi calculé est réduit de la moitié de la part des personnes dont l'inscription en vertu du paragraphe 2 est soumise au versement d'une taxe réduite de moitié.

(4) L'inscription des héritiers du propriétaire inscrit n'est pas soumise aux taxes prévues aux paragraphes 1 à 3 si la demande d'inscription est présentée au bureau du registre foncier dans les deux ans qui suivent le décès.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 L'Amtsgericht Breisach indique que la fusion-absorption de la coopérative Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, sise à Breisach am Rhein (ci-après «Weinbau»), par Badischer Winzerkeller a été inscrite, le 3 août 1995, au registre des coopératives de l'Amtsgericht Freiburg.

10 L'Amtsgericht Breisach a précisé que Weinbau était inscrite au registre foncier de Breisach comme propriétaire de plusieurs immeubles.

11 Le 10 juin 1997, le Grundbuchamt aurait rectifié le nom de la propriétaire, devenue Badischer Winzerkeller. Pour cette rectification, il aurait, conformément aux arti-

cles 19, 20 et 60, paragraphe 1, de la Kostenordnung, réclamé un montant d'environ 5 100 euros sur la base d'une valeur immobilière d'environ 3 400 000 euros.

12 Par lettre du 19 mars 2001, Badischer Winzerkeller a introduit un recours contre l'avis de taxation, qu'elle a fondé, en substance, sur la directive.

13 L'Amtsgericht Breisach estime que la taxe prélevée, en application de l'article 60 de la Kostenordnung, relève, en principe, de l'interdiction prévue à l'article 10, sous c), de la directive, en tant que formalité préalable à l'exercice d'une activité à laquelle une personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.

14 Selon l'Amtsgericht Breisach, il conviendrait d'examiner si cette taxe constitue, ainsi que l'estiment certaines juridictions allemandes, un droit de mutation autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous b) ou c), de cette directive.

15 L'Amtsgericht Breisach attire l'attention sur le fait que, si la Cour estimait qu'une taxe telle que celle visée à l'article 60 de la Kostenordnung relève de la dérogation prévue à l'article 12, paragraphe 1, de la directive, elle devrait également vérifier, conformément à l'article 12, paragraphe 2, de cette directive, que cette taxe n'est pas supérieure à des droits ou à des taxes applicables à des opérations similaires dans l'État membre en question. À cet égard, l'Amtsgericht Breisach observe que l'article 60 de la Kostenordnung ne prévoit pas de taxe liée à la rectification au registre foncier dans les cas de successions lorsque la demande de rectification est faite dans les deux ans suivant le décès.

16 Sur la base de ces considérations, l'Amtsgericht Breisach a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, dans sa version résultant des directives 73/79/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, modifiant le champ d'application du taux réduit du droit d'apport prévu, en faveur de certaines opérations de restructuration de sociétés, par l'article 7 paragraphe 1 sous b) de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport, 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974, modifiant l'article 5 paragraphe 2, de la directive 69/335, et 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, modifiant la directive 69/335 (ci-après la 'directive'), doit-elle être interprétée en ce sens que toutes les opérations mentionnées à l'article 10, sous c), de la directive relèvent de l'interdiction qui y est prévue, indépendamment des conditions de l'article 4?

2) Convient-il, en appliquant la directive, de n'établir aucune distinction entre impôts et taxes perçues au titre d'un service étatique, de telle sorte que les 'taxes' au sens de la Kostenordnung soient assimilables à des droits de mutation?

3) Si la Cour venait à répondre par la positive à la deuxième question, se poserait la question suivante: l'article 12, paragraphe 2, dernière phrase, de la directive doit-il être interprété en ce sens qu'il existe une exception venant du fait que l'article 60 de la Kostenordnung [...], par exemple, ne prévoit pas de taxe liée à la rectification au registre foncier dans les cas de successions lorsque la demande de rectification est faite dans les deux ans suivant le décès?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

17 Par sa première question, la juridiction nationale demande, en substance, si une taxe perçue pour la rectification au registre foncier dans le cas d'une fusion de deux personnes morales, telle que celle en cause au principal, peut relever de l'interdiction prévue à l'article 10, sous c), de la directive.

18 Il convient de rappeler que cette disposition interdit aux États membres de percevoir des impositions, en dehors du droit d'apport, pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.

19 La Cour a déjà eu l'occasion de préciser que l'interdiction énoncée à l'article 10, sous c), de la directive s'ajoute à celles visées à l'article 10, sous a) et b), de cette directive, qui se réfère aux cas de figure décrits à l'article 4 de la directive (voir, en ce sens, arrêt du 27 octobre 1998, AGAS, C-152/97, Rec. p. I-6553, point 21). Cette interdiction se justifie par le fait 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 la directive (arrêts du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23, et AGAS, précité, point 21).

20 Afin de déterminer si une taxe, telle que celle en cause au principal, relève de l'interdiction énoncée à l'article 10, sous c), de la directive, il y a lieu, dès lors, d'examiner si les conditions figurant à cette disposition sont remplies.

21 Il ressort de la décision de renvoi que Badischer Winzerkeller est une personne morale, poursuivant un but lucratif, au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive. L'article 10, sous c), de cette directive lui est donc applicable.

22 Il reste à examiner si la taxe en cause au principal est perçue pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité à laquelle une telle personne morale peut être soumise en raison de sa forme juridique.

23 En ce qui concerne la question de savoir si la rectification au registre foncier en cause au principal est motivée par la forme juridique de Badischer Winzerkeller, il y a lieu d'indiquer que cette rectification atteste du transfert des biens immobiliers de Weinbau à Badischer Winzerkeller, lequel est une conséquence directe de la fusion entre ces deux coopératives. La rectification est donc bien une formalité à laquelle la société est soumise en raison de sa forme juridique.

24 En revanche, il n'apparaît pas que la rectification au registre foncier soit, dans un sens strict, une formalité préalable à l'exercice de toute activité par une personne morale telle que Badischer Winzerkeller.

25 En vertu d'une jurisprudence constante, il y a lieu de déterminer si une rectification au registre foncier, sans constituer formellement une procédure préalable à l'exercice de l'activité de la personne morale concernée, n'en conditionne pas moins l'exercice et la poursuite de cette activité (voir, en ce qui concerne l'enregistrement des augmentations de capital, arrêts du 2 décembre 1997, Fantask e.a., C-188/95, Rec. p. I-6783, point 22, et du 29 septembre 1999, Modelo, dit «Modelo I», C-56/98, Rec. p. I-6427, point 25).

26 À cet égard, il y a lieu de relever que la Cour a, à maintes reprises, constaté que, lorsqu'une opération effectuée par une personne morale, telles l'augmentation de son capital social ou la modification de ses statuts, doit, en droit national, obligatoirement faire l'objet d'une formalité juridique, cette formalité conditionne l'exercice et la poursuite de l'activité de cette personne morale (voir, notamment, arrêts Modelo I, précité, point 26; du 21 septembre 2000, Modelo, dit «Modelo II», C-19/99, Rec. p. I-7213, point 26; du 26 septembre 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, point 24; du 21 juin 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, point 30, et du 19 mars 2002, Commission/Grèce, C-426/98, Rec. p. I-2793, point 30).

27 Les mêmes considérations s'imposent en ce qui concerne une opération telle que celle en cause au principal, à savoir l'acquisition par une personne morale de biens immobiliers au moyen d'une fusion-absorption, qui doit, en droit allemand, obligatoirement faire l'objet d'une rectification au registre foncier.

28 Il s'ensuit qu'une taxe perçue pour la rectification au registre foncier, telle que celle en cause au principal, constitue une imposition perçue pour une formalité préalable à laquelle une personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.

29 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question qu'une taxe perçue pour la rectification au registre foncier, telle que celle en cause au principal, relève, en principe, de l'interdiction prévue à l'article 10, sous c), de la directive.

Sur les deuxième et troisième questions

30 Par ses deuxième et troisième questions, la juridiction nationale demande, en substance, si une taxe perçue pour la rectification au registre foncier, telle que celle en cause au principal, peut, sous certaines conditions, par dérogation à l'article 10, sous c), de la directive, être considérée comme un droit de mutation autorisé par l'article 12 de cette directive.

31 À cet égard, il y a lieu d'indiquer que l'article 12, paragraphe 1, de la directive fixe la liste exhaustive des taxes et droits autres que le droit d'apport qui, par dérogation aux articles 10 et 11 de cette même directive, peuvent frapper les sociétés de capitaux à l'occasion des opérations visées par ces dernières dispositions (voir, en ce sens, arrêts du 2 février 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, point 9, et du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, point 24).

32 Les droits de mutation visés à l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive doivent être considérés comme des droits d'enregistrement perçus à l'occasion de certaines opérations de transfert de biens immeubles ou de fonds de commerce, en fonction de critères généraux et objectifs (arrêt du 11 décembre 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Rec. p. I-7089, point 34).

33 Cette disposition n'opère pas de distinction parmi les droits de mutation pouvant être perçus par les États membres. Elle permet, d'une manière générale, aux États membres de percevoir, en dehors du droit d'apport, des droits dont le fait générateur est objectivement lié au transfert de propriété de biens immeubles ou de fonds de commerce (voir arrêt Immobiliare SIF, précité, point 35).

34 À cet égard, il y a lieu de constater que la taxe en cause au principal, qui est calculée en fonction de critères généraux et objectifs, à savoir, selon la décision de renvoi, sur la valeur de l'objet de l'opération, est objectivement liée au transfert de la propriété des biens immobiliers de Weinbau à Badischer Winzerkeller au moyen d'une fusion-absorption de la première par la seconde.

35 Dès lors, il apparaît que la perception d'une taxe, telle que celle en cause au principal, constitue un droit de mutation au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive.

36 Toutefois, cette taxe ne peut effectivement être autorisée que si, conformément à l'article 12, paragraphe 2, de la directive, elle n'est pas supérieure aux taxes ou aux droits applicables aux opérations similaires dans l'État membre percevant l'imposition.

37 À cet égard, la juridiction de renvoi a indiqué que la réglementation nationale ne prévoit pas, sous certaines conditions, de taxe liée à la rectification au registre foncier dans les cas de successions, lorsque la demande de rectification est faite dans les deux ans suivant le décès.

38 Afin de déterminer si le cas d'une succession peut être considéré comme similaire à une opération telle que celle en cause au principal, il y a lieu de tenir compte tant de ses objets que de ses effets.

39 Il y a lieu de constater que le transfert de biens immobiliers résultant d'une succession ne saurait être assimilé, en ce qui concerne ses objets ou ses effets, à une opération telle que celle en cause au principal qui concerne le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion entre deux opérateurs économiques.

40 Par ailleurs, le fait que la réglementation nationale n'impose pas de taxe ou prévoit une taxe réduite pour certaines opérations, telles que les successions, n'implique pas nécessairement que la taxe applicable à l'opération en cause au principal soit contraire à l'article 12, paragraphe 2, de la directive.

41 Il n'est possible de parvenir à une telle conclusion qu'au moyen d'une appréciation globale des droits ou des taxes applicables à des opérations qui, à la lumière de leurs objets et de leurs effets, sont similaires à l'opération en cause au principal, à savoir le transfert des biens immobiliers d'une coopérative à une autre résultant de leur fusion.

42 Cette appréciation doit être effectuée à la lumière des circonstances factuelles en cause au principal et nécessite une interprétation du droit national.

43 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, lequel est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, l'interprétation du droit national ainsi que toute appréciation des faits relèvent de la compétence du juge national (voir, notamment, arrêts du 17 juin 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, point 29; du 5 octobre

1999, Lirussi et Bizzaro, C-175/98 et C-177/98, Rec. p. I-6881, point 37, et du 15 mai 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, point 46).

44 Dès lors, il appartient à la juridiction nationale de vérifier si la taxe en cause au principal est supérieure à celles qui sont applicables aux opérations similaires dans l'État membre d'imposition.

45 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions qu'une taxe, telle que celle en cause au principal, peut, par dérogation à l'article 10, sous c), de la directive, être considérée comme un droit de mutation autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive à la condition qu'elle ne soit pas supérieure à celles qui sont applicables aux opérations similaires dans l'État membre d'imposition. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si cette taxe est conforme aux dispositions de l'article 12, paragraphe 2, de la directive.

Sur les dépens

46 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) **Une taxe perçue pour la rectification au registre foncier, telle que celle en cause au principal, relève, en principe, de l'interdiction prévue à l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969,**

concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, dans sa version résultant de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985.

2) **Une taxe, telle que celle en cause au principal, peut, par dérogation à l'article 10, sous c), de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, être considérée comme un droit de mutation autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, à la condition qu'elle ne soit pas supérieure à celles qui sont applicables aux opérations similaires dans l'État membre d'imposition.**

Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si cette taxe est conforme aux dispositions de l'article 12, paragraphe 2, de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303.

Signatures