ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

29 septembre 1999 *

Dans l'affaire C-56/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Modelo SGPS SA

et

Director-Geral dos Registos e Notariado,

en présence de:

Ministério Público,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, paragraphe 3, 10 et 12, paragraphe 1, sous e), 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),

* Langue de procédure: le portugais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. P. J. G. Kapteyn, président de chambre, J. L. Murray et H. Ragnemalm (rapporteur), juges,

avocat général: M. G. Cosmas,

greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Modelo SGPS SA, par M^e^ C. Osório de Castro, avocat à Porto,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des Communautés européennes du ministère des Affaires étrangères, Â. Seiça Neves, membre du même service, et R. Barreira, conseiller au centre d'études juridiques de la présidence du Conseil des ministres, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement belge, par M. J. Devadder, directeur d'administration au service juridique du ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par MM. C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor au ministère fédéral de l'Économie, et A. Dittrich, Ministerialrat au ministère fédéral de la Justice, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement autrichien, par M^me^ C. Stix-Hackl, Gesandte au ministère fédéral des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^mes^ A. M. Alves Vieira et H. Michard, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Modelo SGPS SA, représentée par M^e^ C. Osório de Castro, du gouvernement portugais, représenté par M. L. Fernandes et M^me^ A. César Machado, conseiller au centre d'études juridiques de la présidence du Conseil des ministres, en qualité d'agent, du gouvernement belge, représenté par M^me^ A. Snoecx, conseiller au service juridique du ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, représenté par M. A. Dittrich, du gouvernement espagnol, représenté par M. S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, en qualité d'agent, du gouvernement français, représenté par M. S. Seam, secrétaire des affaires étrangères à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M^mes^ A. Alves Vieira et H. Michard, à l'audience du 25 mars 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 mai 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 21 janvier 1998, parvenue à la Cour le 24 février suivant, le Supremo Tribunal Administrativo a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE

(devenu article 234 CE), quatre questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 4, paragraphe 3, 10 et 12, paragraphe 1, sous e), 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 Ces questions ont été soulevées dans la cadre d'un litige opposant Modelo SGPS SA (ci-après « Modelo ») au Director-Geral dos Registos e Notariado à propos du paiement des émoluments notariaux exigés pour la passation d'écritures publiques constatant l'augmentation du capital social ainsi que la modification de la dénomination sociale et du siège de Modelo.

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de son préambule, la directive tend à promouvoir la liberté de circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur. La poursuite d'une telle finalité suppose, en ce qui concerne la taxation frappant les rassemblements de capitaux, la suppression des impôts indirects jusqu'alors en vigueur dans les États membres et l'application, à leur place, d'un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un niveau égal dans tous les États membres (arrêt du 2 décembre 1997, Fantask e.a., C-188/95, Rec. p. I-6783, point 13).

4 L'article 4, paragraphe 1, de la directive dispose:

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

a) la constitution d'une société de capitaux;

b) ...

c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;

...»

5 En vertu de l'article 4, paragraphe 3, de la directive, n'est pas une constitution au sens du paragraphe 1, sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux.

6 L'article 4, paragraphe 2, de la directive énumère les différentes opérations que les États membres sont, sous certaines conditions, libres de soumettre ou non au droit d'apport.

7 La directive prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Ces impôts, dont la perception est interdite, sont notamment énumérés à l'article 10 de la directive, aux termes duquel:

«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.»

8 L'article 12, paragraphe 1, de la directive établit une liste exhaustive des taxes et droits autres que le droit d'apport qui, par dérogation à l'article 10, peuvent frapper les sociétés de capitaux à l'occasion des opérations visées par ce dernier article (voir arrêt du 2 février 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409,

point 9). L'article 12 de la directive mentionne, en son paragraphe 1, sous e), les «droits ayant un caractère rémunératoire».

La réglementation nationale

9 Le code portugais du notariat, adopté par le décret-loi n° 47619, du 31 mars 1967, prévoit que certains actes doivent faire l'objet d'écritures publiques, c'est-à-dire être constatés dans un document dressé par un notaire. Parmi ces actes, figurent les «actes de constitution, modification, dissolution et simple liquidation des sociétés commerciales... ainsi que les actes de modification des contrats de société» [article 89, sous e), du code du notariat].

10 Le montant des émoluments dus pour l'établissement d'actes notariés est fixé par le tarif des émoluments notariaux (ci-après le «tarif»), dans sa rédaction résultant de l'annexe au décret-loi n° 397/83, du 2 novembre 1983.

11 L'article 1er, paragraphe 1, du tarif dispose que la valeur des actes notariés est, en général, celle des biens qui en constituent l'objet. L'article 1er, paragraphe 2, du tarif précise la valeur de chaque type d'acte notarié: cette valeur est, pour les actes de constitution de société, de modification du contrat de société ou de dissolution de société, le montant du capital [article 1er, paragraphe 2, sous e)], pour les augmentations de capital, avec ou sans modification du contrat de société, le montant de l'augmentation [article 1er, paragraphe 2, sous f)] et, pour les augmentations de capital, accompagnées d'une modification partielle de clauses autres que celle directement affectée par l'augmentation, le montant de l'augmentation ou celui du capital modifié, selon ce qui entraîne les émoluments les plus élevés [article 1er, paragraphe 2, sous g)].

12 Aux termes de l'article 5 du tarif, si l'acte qui fait l'objet des écritures publiques est d'une valeur déterminée, il y a lieu d'ajouter aux émoluments fixes, prévus à

l'article 4 du tarif, des émoluments variables dont le montant, calculé sur la valeur totale de l'acte, est, pour chaque tranche de 1 000 ESC, de 10 ESC jusqu'à 200 000 ESC, 5 ESC entre 200 000 et 1 000 000 ESC, 4 ESC entre 1 000 000 et 10 000 000 ESC et 3 ESC au-delà de 10 000 000 ESC.

13 L'article 27, paragraphe 1, sous c), du tarif prévoit une réduction de moitié des émoluments prévus à l'article 5 pour les écritures de modification partielle du contrat de société, de prorogation ou de continuation de la société.

Le litige au principal

14 Modelo a décidé d'augmenter son capital social de 7 240 000 000 ESC à 14 000 000 000 ESC ainsi que de modifier sa dénomination sociale et son siège. Le 31 décembre 1992, elle a fait dresser, en l'étude notariale n° 6 de la ville de Porto, des écritures publiques à cet effet. A ce titre, elle a été invitée à payer des émoluments d'un montant de 21 006 000 ESC.

15 Modelo a contesté la liquidation des émoluments devant le Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, qui a rejeté son recours. Elle s'est alors adressée au Supremo Tribunal Administrativo en faisant valoir que les émoluments contestés sont en réalité des impositions dont le montant devait, de ce fait, être fixé non pas par le gouvernement, mais par le Parlement, que le montant exigé est

disproportionné par rapport aux services fournis et que la perception des émoluments est incompatible avec la directive.

16 S'interrogeant sur la conformité du tarif avec la directive, le Supremo Tribunal Administrativo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil peut-il être invoqué par un particulier dans ses relations avec l'État, même si ce dernier n'a pas transposé cette directive dans son ordre juridique interne?

2) L'interdiction énoncée à l'article 10 de la directive 69/335/CEE englobe-t-elle les opérations visées à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, de telle sorte que serait interdite dans ce contexte la perception non pas seulement du droit d'apport, mais également de toute autre imposition, quelle que soit sa forme?

3) Les dispositions des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que le montant des émoluments dus au notaire pour la consignation en écriture publique (imposée par la loi) de délibérations portant augmentation du capital ou modification des statuts d'une société soit fonction, respectivement, du montant de l'augmentation et de celui du capital, et non pas du coût du service fourni?

4) Dans l'affirmative, est-il admissible, eu égard aux articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, que le montant de ces

émoluments excède manifestement et dans une mesure déraisonnable le coût effectif du service spécifique fourni?»

Sur les questions préjudicielles

17 Par ces questions, la juridiction de renvoi demande en substance, tout d'abord, si le paiement des émoluments notariaux peut être considéré comme une imposition au sens de la directive. Si tel est le cas, la juridiction de renvoi cherche ensuite à savoir si les émoluments notariaux sont frappés par l'interdiction prévue à l'article 10 de la directive ou s'il s'agit d'un droit ayant un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Enfin, la juridiction de renvoi demande si l'article 10 de la directive engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Sur la qualification d'imposition au sens de la directive

18 Il ressort d'une réponse du gouvernement portugais aux questions posées par la Cour que, au Portugal, d'une part, les notaires sont des fonctionnaires de l'État, soumis aux mêmes droits et devoirs que les autres fonctionnaires, et, d'autre part, leur rémunération est constituée d'une partie fixe, déterminée selon les mêmes critères que ceux appliqués pour tous les fonctionnaires de l'État, et d'une partie variable, représentée par une participation aux émoluments perçus.

19 Les notaires établissent un récapitulatif mensuel des émoluments recueillis. Le total obtenu est diminué des sommes, calculées par l'application de certains pourcentages, qui reviennent au notaire et à ses agents. Le solde est versé à la

Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Caisse des conservateurs, notaires et agents de la justice, ci-après la « Caisse »).

20 Selon le gouvernement portugais, la Caisse prend en charge le paiement de la partie fixe du salaire des notaires et des autres fonctionnaires, les dépenses relatives à la formation professionnelle des notaires, les dépenses d'acquisition de locaux et de mobilier pour l'installation des notaires ainsi que, après autorisation du ministère de la Justice, d'autres dépenses dans le domaine judiciaire.

21 Il en résulte qu'une partie des émoluments en cause au principal, dus en application d'une règle de droit édictée par l'État, sont versés par une personne privée à l'État pour financer des missions de cet État.

22 Au vu des objectifs poursuivis par la directive, notamment la suppression des impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport, il convient de qualifier d'imposition, au sens de la directive, des émoluments notariaux perçus pour une opération relevant de la directive par des fonctionnaires de l'État et en partie versés à cet État pour supporter des dépenses publiques.

23 Il résulte de ce qui précède que la directive doit être interprétée en ce sens que les émoluments perçus pour l'établissement d'un acte notarié constatant une opération relevant de la directive, dans le cadre d'un système caractérisé par le fait que les notaires sont des fonctionnaires de l'État et que les émoluments sont

en partie versés à l'État pour financer des missions de celui-ci, constituent une imposition au sens de la directive.

Sur l'interdiction prévue à l'article 10 de la directive

24 En vertu de l'article 10, sous c), de la directive, en dehors du droit d'apport, sont interdites les impositions pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique. 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 (arrêt du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23).

25 Cette interdiction vise non seulement les droits acquittés à l'occasion de l'immatriculation des nouvelles sociétés, mais également les droits dus pour l'enregistrement des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet dès lors qu'ils sont aussi perçus en raison d'une formalité essentielle liée à la forme juridique des sociétés en cause. Sans constituer formellement une procédure préalable à l'exercice de l'activité des sociétés de capitaux, l'enregistrement des augmentations de capital n'en conditionne pas moins l'exercice et la poursuite de cette activité (arrêt Fantask e.a., précité, point 22).

26 L'augmentation du capital social d'une société de capitaux devant, en droit portugais, obligatoirement faire l'objet d'un acte notarié, il convient de constater que cet acte constitue une formalité essentielle liée à la forme juridique de la

société et qu'il conditionne l'exercice et la poursuite de l'activité de celle-ci.

27 En outre, doit être considérée comme présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport une imposition sous la forme d'émoluments perçus pour l'établissement des actes notariés constatant la modification de la dénomination sociale et du siège d'une société de capitaux, dans la mesure où ladite imposition est calculée en fonction du capital social de la société. En effet, s'il en allait autrement, les États membres, tout en s'abstenant d'imposer les rassemblements de capitaux en tant que tels, pourraient taxer les mêmes capitaux à l'occasion d'une modification des statuts d'une société de capitaux. L'objectif poursuivi par la directive pourrait ainsi être contourné.

28 Par conséquent, il y a lieu de répondre que les émoluments dus pour l'établissement d'un acte notarié constatant l'augmentation du capital social ainsi que la modification de la dénomination sociale et du siège d'une société de capitaux sont, lorsqu'ils constituent une imposition au sens de la directive, en principe, prohibés en vertu de l'article 10, sous c), de la directive.

Sur la dérogation prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive

29 A cet égard, il y a lieu de relever que la distinction entre les impositions interdites par l'article 10 de la directive et les droits ayant un caractère rémunératoire implique que ces derniers comprennent les seules rétributions dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu. Une rétribution dont le montant serait dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier ou dont le montant serait calculé non en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération devrait être regardée comme une imposition

relevant de la seule interdiction instituée par l'article 10 de la directive (voir arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, points 41 et 42).

30 Il y a également lieu de relever qu'un droit, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital nominal souscrit, ne saurait, par sa nature même, constituer un droit à caractère rémunératoire au sens de la directive. En effet, même s'il peut exister, dans certains cas, un lien entre la complexité d'un service rendu et l'importance des capitaux souscrits, le montant d'un tel droit sera généralement sans rapport avec les frais concrètement exposés par l'administration ayant rendu le service (voir, en ce sens, arrêt Fantask e.a., précité, point 31).

31 En l'espèce, bien que le droit soit perçu selon un barème dégressif, le montant de l'imposition augmente néanmoins directement en proportion du capital nominal souscrit. En outre, étant donné que, au-delà de 10 000 000 ESC, le droit est perçu au taux non négligeable de 0,3 % sans qu'aucune limite ait été instituée, les émoluments sont susceptibles d'atteindre un montant considérable.

32 Dans ces circonstances, il convient de répondre que ne revêt pas un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive un droit perçu pour l'établissement d'un acte notarié constatant l'augmentation du capital social ainsi que la modification de la dénomination sociale et du siège d'une société de capitaux, tel que les émoluments en cause au principal, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital social souscrit.

Sur l'effet direct de l'article 10 de la directive

33 Il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'abstient de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en fait une transposition incorrecte (voir, notamment, arrêt du 23 février 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a., C-236/92, Rec. p. I-483, point 8).

34 A cet égard, ainsi que la Cour l'a déjà relevé, l'interdiction posée par l'article 10 de la directive est formulée en termes suffisamment précis et inconditionnels pour pouvoir être invoquée par les justiciables devant leurs juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire à cette directive (arrêt du 5 mars 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, point 29).

35 Dès lors, il convient de constater que l'article 10 de la directive engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Sur les dépens

36 Les frais exposés par les gouvernements portugais, belge, allemand, espagnol, français et autrichien, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La

procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Supremo Tribunal Administrativo, par décision du 21 janvier 1998, dit pour droit:

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 de la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprétée en ce sens que les émoluments perçus pour l'établissement d'un acte notarié constatant une opération relevant de la directive, dans le cadre d'un système caractérisé par le fait que les notaires sont des fonctionnaires de l'État et que les émoluments sont en partie versés à l'État pour financer des missions de celui-ci, constituent une imposition au sens de cette directive.

2) Les émoluments dus pour l'établissement d'un acte notarié constatant l'augmentation du capital social ainsi que la modification de la dénomination sociale et du siège d'une société de capitaux sont, lorsqu'ils

constituent une imposition au sens de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, en principe, prohibés en vertu de l'article 10, sous c), de la même directive.

3) Ne revêt pas un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, un droit perçu pour l'établissement d'un acte notarié constatant l'augmentation du capital social ainsi que la modification de la dénomination sociale et du siège d'une société de capitaux, tel que les émoluments en cause au principal, dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital social souscrit.

4) L'article 10 de la directive 69/335, dans sa version résultant de la directive 85/303, engendre des droits dont les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 septembre 1999.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

P. J. G. Kapteyn