CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GEORGES COSMAS

présentées le 20 mai 1999 *

I — Introduction

1. Dans la présente affaire, le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), section fiscale, demande à la Cour d'interpréter un certain nombre de dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [1] (ci-après la «directive»).

2. Le juge national demande en substance dans quelle mesure les émoluments dus au notaire au titre de l'établissement, imposé par la loi et réalisé par la consignation dans une écriture publique, d'actes relatifs à la modification des statuts ou à une augmentation de capital entrent dans le champ d'application de la directive et, le cas échéant, si les émoluments notariaux peuvent néanmoins être considérés comme autorisés en vertu de la disposition dérogatoire de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, selon laquelle les États membres peuvent percevoir «des droits ayant un caractère rémunératoire».

II — Le cadre communautaire

3. La directive 69/335 a pour but de promouvoir la libre circulation des capitaux afin de «créer une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur» [2]. Ce but est atteint par l'harmonisation des impôts indirects auxquels sont soumis les apports en société, des droits de timbre sur les titres et d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres. Selon le huitième considérant de la directive, «le maintien d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres risque de remettre en cause les buts poursuivis par les mesures prévues par la présente directive et que, dès lors, leur suppression s'impose».

4. Selon l'article 1er de la directive, «les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 et dénommé ci-après droit d'apport».

* Langue originale: le grec.

1 — JO L 249, p. 25.

2 — Voir le premier considérant de la directive.

5. L'article 4, l'article 8 tel qu'il a été modifié par la directive 85/303/CEE du Conseil [3], et l'article 9 énumèrent, sous réserve des dispositions de l'article 7, les actes soumis au droit d'apport et certains actes que les États membres peuvent exonérer [4].

6. Selon l'article 4, paragraphe 1, de la directive sont soumises au droit d'apport, entre autres, [sous a)] la constitution d'une société de capitaux et [sous c)] l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature.

7. Selon l'article 4, paragraphe 3, de la directive:

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

a) la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent;

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

c) le changement de l'objet social d'une société de capitaux;

d) la prorogation de la durée d'une société de capitaux. »

8. L'article 5 [5] prévoit les modalités de liquidation de l'impôt qui a lieu, en gros, sur la base de la valeur réelle ou du montant nominal, selon le cas, des biens apportés.

9. En outre, initialement, l'article 7 de la directive fixait une fourchette de taux dans laquelle les États membres pouvaient déterminer librement les taux applicables sur leurs territoires et il prévoyait l'application,

3 — Directive du 10 juin 1985, modifiant la directive 69/335 (JO L 156, p. 23).

4 — Les articles 5 et 6 de la directive 69/335 concernent la base imposable.

5 — Tel qu'il a été modifié par la directive 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974 (JO L 303, p. 9).

obligatoirement ou facultativement, de taux réduits en fonction de la nature de l'acte.

10. Plus précisément, pour les rassemblements de capitaux tels que ceux visés ci-dessus, l'article 7, paragraphe 1, sous a), de la directive prévoyait à l'origine que le taux du droit d'apport devait se situer dans une fourchette allant de 1 à 2 %. Ce taux a été par la suite ramené à 1 % à partir du 1er janvier 1976 [6].

11. Enfin, le même article 7, tel qu'il a été modifié par l'article 1er, point 2, de la directive 85/303, prévoit ce qui suit:

«1. Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1er juillet 1984.

...

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

3. ...»

12. L'article 10 de la directive se lit comme suit:

«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 pour-

6 — Article 1er de la directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (JO L 103, p. 15).

suivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

13. L'article 12, paragraphe 1, de la directive énumère de manière exhaustive les taxes et droits autres que le droit d'apport qui, par dérogation aux articles 10 et 11, peuvent frapper les sociétés de capitaux à l'occasion des opérations visées par ces articles [7].

14. Plus précisément, l'article 12 de la directive dispose notamment au paragraphe 1, que, par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir des droits ayant un caractère rémunératoire.

III — Le cadre juridique national

A — *La détermination des émoluments notariaux*

15. Il ressort des observations présentées par la requérante au principal et par la République portugaise que le code portugais du notariat, qui a été adopté par le décret-loi n° 47619, du 31 mars 1967, prévoit que certains actes doivent faire l'objet d'écritures publiques.

16. Selon l'article 89, sous e), du code du notariat, ces actes incluent «les actes de constitution, de modification, de dissolution et de simple liquidation des sociétés commerciales... ainsi que les actes de modification des contrats de société».

17. 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 du décret-loi n° 397/83, du 2 novembre 1983.

18. L'article 1er du tarif détermine la valeur des actes notariés. Selon l'article 1er, paragraphe 2, sous e), du tarif, la valeur légale des actes notariés relatifs à la modification du contrat de société correspond à l'intégralité du capital social. De même, selon l'article 1er, paragraphe 2, sous f), dans le cas où l'acte notarié concerne une augmentation de capital, la valeur légale de cet acte correspond au montant de cette augmentation. Enfin, selon l'article 1er, paragraphe 2, sous g), la valeur des actes relatifs à une augmentation de capital accompagnée de différentes autres modifications du contrat de société correspond soit au mon-

7 — Voir, à cet égard, les arrêts du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Rec. p. I-2827, point 21), et du 2 février 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Rec. p. 409, point 9).

tant de cette augmentation, soit au montant du capital social tel qu'il résulte de cette modification. Entre ces deux modalités de calcul, on choisit celle qui permet d'obtenir les émoluments les plus élevés.

19. Plus précisément, l'article 4 du tarif prévoit que les émoluments notariaux sont fonction de la nature de l'acte notarié, tandis que l'article 5 prévoit que ces émoluments sont fonction d'un pourcentage de la valeur légale de l'acte notarié. Ces articles sont applicables cumulativement.

20. Plus précisément, selon l'article 5 du tarif, si l'acte qui fait l'objet de l'écriture a une valeur déterminée, les émoluments comprennent, d'une part, un montant fixe et, d'autre part, un montant variable déterminé par le tarif selon un taux progressif. Concrètement, cet article prévoit que, si l'acte qui fait l'objet de l'écriture a une valeur déterminée, on ajoute aux émoluments (fixes), prévus par l'article précédent, sur la valeur totale, par tranche de 1 000 ESC ou fraction de ce montant: a) jusqu'à 200 000 ESC: 10 ESC, b) de 200 000 à 1 000 000 ESC: 5 ESC, c) de 1 000 000 ESC à 10 000 000 ESC: 4 ESC, d) au-delà de 10 000 000 ESC: 3 ESC.

21. En vertu de l'article 27, les émoluments visés à l'article 5 sont réduits de moitié, entre autres, [sous c)], pour les écritures de prorogation ou de continuation de société ou de modification partielle du contrat de société.

B — *Le régime des émoluments en droit portugais*

22. Répondant à une question écrite de la Cour, le gouvernement portugais a analysé le régime des actes notariés en droit portugais.

23. Les notaires portugais exercent leurs fonctions dans le cadre d'une relation de service public et ils sont des fonctionnaires de l'État, ayant les mêmes droits et obligations que les autres fonctionnaires [8]. Ils sont toutefois personnellement responsables des actes qu'ils accomplissent et ils peuvent être tenus d'indemniser les personnes lésées par leurs actes.

24. La rémunération du notaire comprend un élément fixe et un élément variable. L'élément fixe est déterminé selon les critères applicables à tous les fonctionnaires. L'élément variable est constitué par une

8 — Selon l'article 4 du décret n° 55/80, du 8 octobre 1980, qui constitue le règlement des services du registre et des études notariales, les notaires relèvent de l'organigramme du ministère de la Justice sous le contrôle du directeur général des registres et notaires.

participation aux émoluments perçus pour leurs actes. Plus précisément, le notaire établit chaque mois un récapitulatif des émoluments perçus et le total ainsi déterminé est diminué des sommes dues au notaire et aux autres agents de l'étude notariale.

25. Les sommes versées au notaire et à ses agents sont déterminées par l'application d'un pourcentage des émoluments mensuels globaux.

26. Le solde, c'est-à-dire la différence entre la recette perçue au titre des émoluments et les sommes qui reviennent au notaire et à ses agents, est versé à un organisme dénommé «Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça» (Caisse des conservateurs, notaires et fonctionnaires de justice). Avec ces recettes, cet organisme prend en charge les dépenses suivantes: a) la rémunération des notaires et autres agents, b) toutes les dépenses relatives à la formation professionnelle des notaires, c) l'acquisition du mobilier et d) l'acquisition d'un immeuble pour l'installation du notaire, les travaux et le paiement des loyers.

27. En d'autres termes, les émoluments perçus sont en principe affectés au paiement de la rémunération des notaires et de leurs agents ainsi qu'à la couverture de leurs frais d'installation et d'entretien.

C — *L'existence d'autres impositions en cas d'augmentation du capital social en droit portugais*

28. En réponse à une question écrite de la Cour, le gouvernement portugais a indiqué que, en droit portugais, il existe encore d'autres impositions en cas d'augmentation du capital social. En effet, ces augmentations de capital font l'objet d'une inscription au registre du commerce, laquelle donne lieu au paiement d'un droit de 3 000 ESC, auquel il faut ajouter, selon l'article premier, n° 3, du tarif des droits du registre du commerce, lorsque la valeur de l'augmentation de capital est supérieure à 100 000 ESC, les droits suivants pour chaque tranche de 1 000 ESC ou fraction de celle-ci: a) jusqu'à 200 000 ESC: 10 ESC, b) de 200 000 à 1 000 000 ESC: 5 ESC, c) de 1 000 000 à 10 000 000 ESC: 4 ESC, d) au-delà de 10 000 000 ESC: 3 ESC.

29. L'augmentation du capital social donne encore lieu au paiement d'un droit égal à 0,5 % de la valeur de l'augmentation, somme qui doit être versée à l'organisme public dénommé «Registo Nacional das Pessoas Colectivas» (registre national des personnes morales).

30. Les émoluments au titre de l'inscription au registre du commerce et au registre national des personnes morales constituent

une recette pour la Caisse des conservateurs, notaires et fonctionnaires de justice.

IV — Les faits

31. La société portugaise Modelo SPGS SA (ci-après «Modelo») a décidé d'augmenter son capital social de 7 240 000 000 ESC à 14 000 000 000 ESC et de changer sa raison sociale et son siège social.

32. Le 31 décembre 1992, elle a demandé au sixième Cartorio Notarial (étude notariale) de Porto de dresser l'acte notarié à cet effet. Le sixième Cartorio Notarial l'a invitée à payer à ce titre des émoluments notariaux d'un montant de 21 006 000 ESC. En l'occurrence, les émoluments liquidés ont été fixés sur la base du nouveau capital social, résultant de l'augmentation de capital, et cela en application de l'article 1er, paragraphe 2, sous g), du tarif.

33. Modelo a contesté l'acte de liquidation des émoluments devant le Tribunal Tributário de Primeira Instancia do Porto, mais son recours a été rejeté pour défaut de fondement.

34. Elle a alors saisi le Supremo Tribunal Administrativo d'une demande d'annulation du jugement et d'une demande concomitante d'annulation de la liquidation et de remboursement de la somme qu'elle avait versée. Elle a fait valoir que les émoluments sont en réalité des impositions dont le montant devrait être fixé non pas par le gouvernement mais par le Parlement, que le montant réclamé est disproportionné par rapport aux services fournis et que la perception des émoluments est contraire aux dispositions de la directive.

V — Les questions préjudicielles

35. Afin de résoudre le litige pendant devant lui, le Supremo Tribunal Administrativo a demandé à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

«1) L'article 10 de la directive 69/335/CEE 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 seule-

ment 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?»

VI — Sur la recevabilité

36. Avant d'examiner le litige au fond, il nous paraît nécessaire de faire certaines observations sur la recevabilité des questions préjudicielles.

37. Nous pensons qu'il ressort clairement de l'exposé des faits dans l'ordonnance de renvoi que le juge national n'a pas décrit de manière suffisante le cadre factuel et le cadre juridique national dans lesquels les questions posées s'inscrivent et n'a pas non plus exposé les éléments de fait sur lesquels les questions posées sont basées [9].

38. Concrètement, la juridiction de renvoi se borne à reprendre les arguments de Modelo sans exposer de manière suffisante le fait générateur des émoluments notariaux, le statut des notaires au Portugal, la manière dont le sixième Cartorio Notarial de Porto a calculé concrètement les émoluments et la nature de la modification des statuts de Modelo. Elle ne précise pas non plus s'il existe d'autres impositions frappant l'acte d'augmentation de capital en question.

39. Dans la présente affaire, le fait générateur et les modalités de calcul des émoluments notariaux sont des éléments indispensables pour que la Cour puisse déterminer si ces émoluments entrent dans le champ d'application de la directive. En

9 — Les défauts de l'ordonnance de renvoi quant à l'exposé d'éléments du cadre juridique national relatif aux impositions frappant les rassemblements de capitaux de sociétés de capitaux ont été soulignés par la Commission, qui estime néanmoins que, en dépit du caractère succinct de l'ordonnance de renvoi, la recevabilité ne soulève aucun problème.

cas de réponse affirmative, le montant de cette augmentation de capital est un élément nécessaire pour déterminer le taux du droit d'apport et, par conséquent, pour établir si ce taux est ou non contraire à l'article 7, paragraphe 2, de la directive, telle qu'elle a été modifiée par la directive 85/303.

40. Ainsi que la Cour l'a souligné à plusieurs reprises, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou qu'à tout le moins il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées [10].

41. La Cour a jugé que, «en outre, il est indispensable que le juge donne un minimum d'explications sur les raisons du choix des dispositions communautaires dont il demande l'interprétation et sur le lien qu'il établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige» [11]. Fournir des éléments d'information dans les ordonnances de renvoi est nécessaire non seulement pour «permettre à la Cour de donner des réponses utiles», mais également pour donner [12] aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 20 du statut CE de la Cour de justice [13], étant donné que, selon cet article, seules les décisions de renvoi des juridictions nationales sont notifiées aux parties intéressées [14].

42. La Cour a évidemment la possibilité de rechercher les éléments nécessaires, qui lui permettront de répondre aux questions posées, tant dans l'ordonnance de renvoi que dans le dossier qui lui a été envoyé par la juridiction nationale. Ces éléments peuvent être complétés par les réponses aux questions que la Cour pose aux parties dans la procédure au principal, soit par écrit, soit à l'audience.

43. En effet, l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE) vise à créer une forme de collaboration judiciaire et de dialogue entre la Cour et les juridictions nationales. Par conséquent, nous pensons que la Cour peut donner une réponse utile à la juridiction nationale, même si l'ordonnance de renvoi n'a pas fourni toutes les informations requises.

10 — Voir les arrêts du 26 janvier 1993, Telemarsicabruzzo e.a. (C-320/90 à C-322/90, Rec. p. I-393, point 6); du 3 mars 1994, Vaneetveld (C-316/93, Rec. p. I-763, point 13), et du 16 juillet 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871, point 26). Voir également les ordonnances du 19 mars 1993, Banchero (C-157/92, Rec. p. I-1085, point 4); du 26 avril 1993, Monin Automobiles (C-386/92, Rec. p. I-2049, point 6); du 19 juillet 1996, Modesti (C-191/96, Rec. p. I-3937, point 4); du 19 juillet 1996, Lahlou (C-196/96, Rec. p. I-3945, point 4); du 13 mars 1996, Banco de Fomento e Exterior (C-326/95, Rec. p. I-1385, point 6); du 7 avril 1995, Grau Gomis e.a. (C-167/94, Rec. p. I-1023, point 8), et du 23 mars 1995, Saddik (C-458/93, Rec. p. I-511, point 12).

11 — Voir l'arrêt Grau Gomis e.a., précité dans la note 10 (point 9).

12 — C'est-à-dire les éléments d'information en question.

13 — Voir, à titre indicatif, les ordonnances Modesti (point 5), Lahlou (point 5), Grau Gomis e.a. (point 10), précitées dans la note 10.

14 — Voir l'arrêt du 1er avril 1982, Holdijk e.a. (141/81 à 143/81, Rec. p. 1299, point 6), et les ordonnances Modesti (point 5), Lahlou (point 5) et Banco de Fomento e Exterior (point 7), précitées dans la note 10.

44. En d'autres termes, si le dossier transmis par la juridiction nationale ainsi que les observations écrites présentées par les parties au principal «ont fourni à la Cour des informations suffisantes lui permettant d'interpréter les règles communautaires au regard de la situation faisant l'objet du litige au principal» [15], la Cour est en mesure de donner une réponse qui soit utile pour la juridiction de renvoi.

45. D'ailleurs, cette exigence est moins impérative dans l'hypothèse où les questions se rapportent à des points techniques précis et permettent à la Cour de donner une réponse utile, même si le juge national n'a pas donné une présentation exhaustive de la situation de droit et de fait [16].

46. Nous pensons que, dans la présente affaire, les faits et le cadre juridique national, tels qu'ils ressortent des observations écrites qui ont été déposées et des réponses écrites données par le gouvernement portugais à des questions posées par la Cour, sont suffisamment clairs et que la Cour est donc en mesure de donner une réponse utile aux questions qui lui ont été posées.

47. Par conséquent, nous pensons que les questions posées à titre préjudiciel par le Supremo Tribunal Administrativo sont recevables et nous allons les examiner.

15 — Voir les arrêts Vaneetveld, précité dans la note 10 (point 14), et Telemarsicabruzzo e.a., précité dans la note 10 (point 9). Voir également les conclusions de l'avocat général M. Jacobs sous l'arrêt Vaneetveld (points 6 et 9).

16 — Voir l'arrêt Vaneetveld (point 13) et l'ordonnance Banco de Fomento e Exterior (point 8), précités dans la note 10.

VII — Sur le fond

48. Pour des raisons de structure de notre exposé, nous examinerons d'abord la deuxième question. En effet, il faudra d'abord examiner si les émoluments notariaux qui ont été liquidés selon le droit national entrent dans le champ d'application de la directive et s'ils sont interdits par la disposition de l'article 10.

49. Concrètement, par sa deuxième question, la juridiction nationale demande à la Cour de dire si l'interdiction énoncée à l'article 10 de la directive englobe les opérations visées à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, de telle sorte que serait interdite la perception non seulement du droit d'apport, mais également de toute autre imposition, quelle que soit sa forme.

50. Nous rappellerons que le litige pendant devant la juridiction nationale concerne la liquidation d'un certain montant au titre d'émoluments notariaux lorsque Modelo a *augmenté* son capital social et a *changé* sa *raison sociale* et son *siège social*.

51. Nous pensons donc qu'il faut examiner la question de la nature juridique des émoluments notariaux, c'est-à-dire la question de savoir dans quelle mesure la perception de tels émoluments en raison de l'augmentation de capital ou du changement de la raison sociale ou du siège social d'une société de capitaux entre dans le champ d'application des dispositions de l'article 4 et, partant, également dans celui de la disposition prohibitive de l'article 10 de la directive.

52. Il faudra analyser tout d'abord le statut des notaires dans les États membres, ensuite le contenu juridique du concept d'impôt, puis le régime consacré par la directive et, enfin, la question de savoir dans quelle mesure les émoluments notariaux peuvent constituer des impôts ou des charges relevant de la disposition prohibitive de l'article 10 de la directive.

a) *Examen comparé de l'institution du notariat*

53. Bien que l'institution du notariat soit reconnue dans les ordres juridiques de la plupart des États membres, son statut n'est pas le même partout. On pourrait distinguer trois catégories. a) Dans certains ordres juridiques, les notaires sont considérés comme exerçant une profession libérale et ils exercent leurs activités de manière indépendante [17], bien qu'ils aient le titre de fonctionnaire ou d'officier ministériel. b) Dans le droit portugais, dont nous avons parlé ci-dessus, le notaire est un fonctionnaire, ayant les droits et les obligations attachés à cette qualité, et il se trouve dans un lien de subordination hiérarchique avec le ministère de la Justice. c) Enfin, dans d'autres ordres juridiques [18], l'institution du notariat n'existe pas sous une forme concrète [19] ou elle est à peu près inconnue [20].

54. Pour les actes qui sont obligatoirement passés devant notaire ou qui sont authentifiés par lui, il existe dans les ordres juridiques de presque tous les États membres [21] un tarif des émoluments notariaux, prescrit soit par la loi, soit par un décret, soit par un arrêté ministériel, soit par une décision d'une association/organisation professionnelle [22].

17 — C'est ce qu'admettent les droits allemand, autrichien, belge, espagnol, français, grec, italien, luxembourgeois et néerlandais.

18 — Ceux du Royaume-Uni, du Danemark, de la Suède et de la Finlande.

19 — Au Royaume-Uni, on constate que ni le droit anglais ni le droit écossais ne connaissent la profession de notaire telle qu'elle existe dans les deux catégories précédentes. Les fonctions du notaire sont exercées soit par les solicitors soit par les public notaries. Ni l'une ni l'autre de ces catégories ne se rattachent à la puissance publique et elles sont toutes deux considérées comme des professions libérales.

20 — C'est le cas dans les pays scandinaves. Plus précisément, au Danemark, l'institution du notariat n'existe pas et les actes qui pourraient être qualifiés d'actes «notariés» sont accomplis par les tribunaux. En Finlande, les notaires sont des agents de l'administration et leur principale fonction consiste à authentifier certains actes. En Suède, on connaît la profession de notarius publicus, qui est considérée comme une profession libérale. Outre le fait qu'ils sont nommés par les préfectures, les notarii publici, dont les tâches sont limitées, n'ont aucun lien avec l'administration publique.

21 — C'est le cas des droits français, allemand, autrichien, belge, danois, espagnol, finlandais, grec, italien, luxembourgeois, néerlandais, portugais et du Royaume-Uni.

22 — Ce n'est que dans le droit suédois qu'il n'existe pas d'émoluments fixes, mais c'est le notarius publicus qui fixe lui-même ses émoluments.

55. Dans les ordres juridiques examinés ci-dessus, les émoluments notariaux sont encaissés soit par les notaires, soit, si la profession de notaire n'est pas reconnue en tant que telle, par les personnes ou les autorités qui accomplissent les tâches notariales.

56. En droit danois et en droit finlandais, les émoluments encaissés sont transférés à l'État. Au Portugal, ils le sont à un organisme d'État, à savoir la Caisse des conservateurs, notaires et fonctionnaires de justice. Dans tous les autres ordres juridiques, les émoluments encaissés appartiennent, après déduction des droits d'enregistrement et des droits de timbre, au notaire. Si on fait encore abstraction du droit danois et du droit finlandais, où la profession de notaire n'existe pas, le droit portugais prévoit, ainsi que nous l'avons déjà analysé, le versement d'une partie des émoluments encaissés au notaire.

b) *La question de la définition de l'impôt*

57. La doctrine admet que l'« impôt » [23] est « le versement, obligatoire et sans contrepartie spécifique, du particulier à l'État, en raison de l'accomplissement des missions de l'État » [24]. Cette définition se décompose en plusieurs éléments: a) versement du particulier à l'État, b) nature obligatoire de ce versement, étant donné que l'impôt n'a pas de caractère volontaire, c) absence de contrepartie spécifique et, enfin, d) l'impôt vise à permettre l'accomplissement des missions de l'État, c'est-à-dire des missions qui relèvent du rôle de l'État [25], et la gestion des différents services publics constitue manifestement une mission de ce genre.

58. En échange du versement de l'impôt, l'État ne fournit aucune contrepartie spécifique au contribuable. S'il y a contrepartie, il s'agit d'une redevance. La redevance est versée en échange de services spécifiques, assurés par l'État, et elle vise généralement à couvrir des dépenses spécifiques, exposées par l'État pour assurer ces services spécifiques.

c) *Le système consacré par la directive*

59. Une précision s'impose de prime abord. Il incombe à la Cour, indépendamment de toute qualification nationale, de dire dans quelle mesure une imposition déterminée, perçue par un État membre en cas de

23 — La doctrine admet que le concept d'impôt comprend trois éléments essentiels, à savoir: a) un élément juridique, b) un élément économique (l'impact de l'impôt sur l'économie nationale en raison des effets qu'il peut avoir sur les économies publiques) et c) un élément social (l'impact de l'impôt sur la composition des différents groupes sociaux); voir Stasinopoulou, M.: «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαιου» (Cours de finances publiques), Athènes, 3e édition, 1966, point 60. En ce qui concerne les différents aspects du concept d'impôt (politiques, économiques et juridiques), voir également Trotabas, L., et Cotteret, J.M.: *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8e édition, 1997, points 2 et suiv.

24 — Voir, à titre indicatif, M. Stasinopoulou, op. cit., p. 256. Il s'agit donc d'une prérogative publique de l'État sur l'assujetti en vue de satisfaire aux besoins généraux.

25 — La question de savoir ce qui peut relever de ce rôle dépend tant de facteurs politiques que de facteurs économiques et sociaux, variables selon les époques et les États.

rassemblement de capitaux, est un impôt au sens de la directive. Nous pensons que l'on ne doit donc pas tenter d'expliquer des concepts de droit communautaire, tels que celui de «droit d'apport», sur la base de distinctions conceptuelles et de constructions théoriques du droit interne. C'est ce qu'impose d'ailleurs le principe de primauté du droit communautaire sur les droits nationaux. Dans le cas contraire, on pourrait, en se fondant sur des distinctions et, partant, sur des réglementations du droit national, déterminer le champ d'application de règles du droit communautaire, alors que le législateur communautaire n'a rien souhaité de tel.

60. La Cour a jugé que la qualification d'une imposition nationale déterminée de directe ou d'indirecte ne peut pas avoir d'importance décisive. D'ailleurs, dans l'arrêt Bautiaa et Société française maritime [26], la Cour a jugé que «la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national». Elle a aussi jugé que «les termes 'droits ayant un caractère rémunératoire' font partie d'une disposition de droit communautaire qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée. En outre, les buts de la directive seraient remis en cause si les États membres avaient toute faculté de maintenir des impositions présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport en les qualifiant eux-mêmes de droits ayant un caractère rémunératoire. Il s'ensuit que l'interprétation des termes en cause dans leur généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre» [27]. Ces concepts sont autonomes par rapport à ceux utilisés dans le droit national. Cela veut dire qu'ils ont leur contenu propre, lequel ne peut pas être défini par rapport à des analyses, distinctions et constructions théoriques du droit interne des actuels quinze États membres.

61. Parmi les impositions indirectes de l'État figure aussi le droit frappant les apports à des sociétés de capitaux, consacré par la directive [28].

62. L'article 1er de la directive instaure un droit harmonisé sur les «apports à des sociétés de capitaux». Ainsi que la Cour l'a jugé [29], «la directive vise notamment à harmoniser les éléments qui contribuent à la fixation et à la perception du droit

26 — Arrêt du 13 février 1996 (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 39). Voir également l'arrêt du 27 octobre 1998, Nonwoven (C-4/97, Rec. p. I-6469, point 19).

27 — Voir les arrêts du 2 décembre 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Rec. p. I-6783, point 26), et du 15 juillet 1982, Felicitas Rickmers-Linie (270/81, Rec. p. 2771, point 14).

28 — L'impôt direct est directement basé sur la capacité contributive du contribuable (en raison de ses revenus, de sa fortune, etc.), tandis que l'impôt indirect est perçu à l'occasion de certains événements qui révèlent la capacité contributive, tels que la consommation et la mutation de biens; voir, à titre indicatif, M. Stasinopoulou, op. cit., p. 265 et suiv.

29 — Arrêt du 5 mars 1998, Solred (C-347/96, Rec. p. I-937, point 3). En outre, la Cour a jugé que, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté; voir, à titre indicatif, l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 21). Voir également l'arrêt du 26 septembre 1996, Frederiksen (C-287/94, Rec. p. I-4581, points 20 et 21), qui concerne l'impôt sur le revenu qui, en tant qu'impôt direct, échappe au champ d'application de la directive.

auquel sont soumis les apports en société dans la Communauté, dans le contexte de la suppression des obstacles fiscaux qui s'opposent à la libre circulation des capitaux» [30].

63. Selon le deuxième considérant, «les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux, actuellement en vigueur dans les États membres, à savoir le droit auquel sont soumis les apports en société et le droit de timbre sur les titres, donnent naissance à des discriminations, des doubles impositions et des disparités qui entravent la libre circulation des capitaux et qui doivent, par conséquent, être éliminées par voie d'harmonisation».

64. Le sixième considérant de la directive dit que «la conception d'un marché commun ayant les caractéristiques d'un marché intérieur suppose que l'application aux capitaux, rassemblés dans le cadre d'une société, du droit sur les rassemblements de capitaux ne puisse intervenir qu'une seule fois au sein du marché commun et que cette taxation, afin de ne pas perturber la circulation des capitaux, doit être d'un niveau égal dans tous les États membres».

65. Les opérations à soumettre au droit d'apport, qui sont énumérées à l'article 4, paragraphe 1, de la directive, sont toutes les opérations de transfert de capitaux ou de biens à des sociétés de capitaux à l'intérieur de l'État membre d'imposition, soit par la constitution d'une telle société de capitaux [points a et b)], soit par l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens [point c)], etc. [31].

66. Le fait que le transfert de capitaux ou de biens constitue la caractéristique principale des opérations soumises au droit d'apport est confirmé par l'article 4, paragraphe 3 [32]. Afin d'éviter les doubles impositions, cette disposition exclut du concept de «constitution» certaines opérations qui, bien qu'importantes pour l'existence juridique de la société de capitaux, ne comportent pas de transfert de capitaux.

67. En outre, l'interdiction d'autres impositions, prévue par les articles 10 et 11, découle directement du double objectif de la directive, à savoir l'harmonisation des impositions frappant les rassemblements de capitaux et la suppression du droit de timbre sur les titres. Cela est évident dans le cas des interdictions figurant à l'article 10, sous a) (opérations soumises au droit d'apport harmonisé, visé à l'article 4 de la directive) et b) (imposition frappant

30 — Voir aussi l'arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, point 19).

31 — Soit par l'augmentation au moyen de l'apport de droits de même nature que ceux d'associés [point d)], soit encore par le transfert du siège de direction ou du siège statutaire d'une société d'un pays tiers ou, dans certaines conditions, d'un État membre dans un autre État membre [points e), f) et g)].

32 — De même, les opérations énumérées à l'article 4, paragraphe 2, que les États membres peuvent soumettre au droit d'apport, comportent toutes une augmentation effective du capital ou des biens de la société.

les apports, prêts ou prestations dans le cadre de ces opérations) [33]. Il s'agit d'impositions [34] que la directive entendait harmoniser ou supprimer.

68. Bien que les impositions visées à l'article 10, sous c), ne frappent pas les apports de capitaux ou les transferts de titres en tant que tels, leur interdiction n'en est pas moins essentielle pour la réalisation de l'objectif de la directive. De telles impositions sont perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire en raison du moyen utilisé pour rassembler des capitaux. Elles relèvent, par conséquent, d'une catégorie analogue à celle des autres impositions prohibées. Les règles harmonisant les législations fiscales dans ce domaine seraient incomplètes en l'absence d'une telle interdiction, car l'existence de telles impositions contrecarrerait tout autant les objectifs de la directive que le maintien en vigueur d'autres impositions sur les apports de capitaux ou les transferts de titres [35].

69. Dans l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni [36], la Cour a souligné que les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport relèvent du champ d'application de l'article 10 de la directive. Elle en a aussi déduit (point 30) que «les taxes et droits divers dus en raison de l'immatriculation d'une société de capitaux relèvent du champ d'application des dispositions précitées et sont, en principe, interdits, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12». Rejetant une allégation y relative de nombreux gouvernements qui avaient présenté des observations écrites, la Cour a jugé qu'«il n'existe aucune raison tenant à la lettre du texte ou à ses finalités qui permette d'écarter de plein droit l'application de l'article 10 dans les cas où le produit de l'imposition contribue au financement du service chargé de la tenue du registre dans lequel sont immatriculées les sociétés. Bien au contraire, l'interprétation proposée par les gouvernements susmentionnés, en ce qu'elle permettrait aux États membres d'instituer une imposition, autre que le droit d'apport, qui frapperait les sociétés de capitaux à l'occasion de l'une des formalités essentielles à leur constitution et dont le montant ne serait pas au surplus limité par des dispositions du droit communautaire, irait à l'encontre des objectifs de la directive» [37].

33 — Cela est également évident dans le cas de l'article 11 (impositions frappant la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations ou autres titres négociables).

34 — Impositions frappant les rassemblements de capitaux ou les transferts de titres.

35 — C'est ce qu'a souligné l'avocat général M. Jacobs au point 44 de ses conclusions sous l'arrêt Denkavit Internationaal e.a. (précité dans la note 7); la Cour a suivi cette opinion dans son arrêt (point 23). Voir également les arrêts Fantask e.a., précité dans la note 27 (point 21), et Solred, précité dans la note 29 (point 21).

36 — Arrêt précité dans la note 30 (point 29).

37 — Le but de la sauvegarde de l'effet utile des dispositions de la directive a conduit la Cour à juger, dans l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, que «la circonstance que l'imposition soit due non seulement lors de l'immatriculation de la société mais également chaque année ultérieure ne saurait, à elle seule, faire échapper cette imposition à l'interdiction instituée par l'article 10. Comme le soulignent la Commission et les entreprises parties au litige au principal, toute interprétation contraire priverait d'effet utile les dispositions de l'article 10 puisqu'elle permettrait aux États membres de faire peser sur les sociétés de capitaux une charge fiscale annuelle dont le fait générateur est le seul maintien de l'immatriculation de la société».

d) *Les émoluments notariaux en tant que droit d'apport*

70. Après avoir donné ces précisions et afin de qualifier les émoluments notariaux, tels qu'ils sont réglés par le droit portugais, au regard de la directive, il faut analyser leurs caractéristiques objectives.

71. Nous pensons que, si l'on tient compte de ces caractéristiques, il ne faut pas considérer les émoluments perçus en vertu du droit portugais en cas d'augmentation du capital social ou de changement de la raison sociale ou du siège social d'une société de capitaux comme un impôt indirect frappant les rassemblements de capitaux au sens de la directive. Nous sommes conduit à cette conclusion à partir de l'analyse de ces caractéristiques objectives, c'est-à-dire un ensemble d'indices/critères qui nous aident à qualifier la liquidation des émoluments notariaux au regard de la directive. Il est donc important que nous examinions dans quelle mesure ces émoluments présentent les caractéristiques d'une imposition, telles qu'elles ressortent de l'analyse des dispositions concernées du droit communautaire.

72. Bien que, à notre avis, les émoluments notariaux semblent présenter certains éléments d'une imposition, cela ne suffit pas pour qu'ils soient considérés comme une imposition.

73. En premier lieu, nous constatons que les émoluments notariaux sont perçus sur la base d'une règle de droit édictée par la République portugaise [38]. Or, cet élément n'est pas à lui seul suffisant pour qu'ils soient qualifiés d'imposition.

74. En deuxième lieu, le fait générateur des émoluments notariaux en cause est essentiellement la prestation de services par le notaire à son client [39] en raison de l'établissement de l'acte constatant l'opération d'augmentation du capital et de changement de la raison sociale et du siège social de la société de capitaux, et non cette opération elle-même. En d'autres termes, le fait générateur des émoluments ne s'identifie pas avec celui du droit d'apport, dont la perception est permise par la directive (en cas d'augmentation de capital).

75. En troisième lieu, la base de calcul de la liquidation des émoluments notariaux est le capital social tel qu'il résulte de l'augmentation. Bien entendu, le fait que les émoluments notariaux perçus tiennent compte du montant du capital inscrit dans l'acte ne suffit pas pour que l'imposition en cause entre dans le champ d'application de la directive. Elle peut entrer dans ce champ d'application s'il ressort également d'autres indications que les émoluments notariaux en cause dans la présente affaire consti-

38 — Il s'agit de l'article 5 du tarif des émoluments notariaux, dans la version du décret-loi n° 397/83.

39 — Selon ce que le gouvernement portugais a affirmé dans ses observations écrites, en droit portugais, le notaire agit tant dans l'intérêt du prestataire de services (mais aussi des travailleurs et des créanciers) que dans l'intérêt général. Plus précisément, il vérifie que ce que déclarent les comparants ne comporte pas de vices graves, il les informe sur la teneur de leurs actes et, d'une manière plus générale, il contrôle la légalité des opérations pour lesquelles il dresse un acte en vertu de la loi.

tuent, indépendamment de leur dénomination formelle, un impôt frappant les rassemblements de capitaux.

76. En d'autres termes, le fait générateur spécifique de l'imposition, en l'espèce des émoluments notariaux, à savoir la prestation de services par le notaire, n'est pas de la même nature que le fait qui conduit à percevoir le droit d'apport prévu par la directive [article 4, paragraphe 1, sous c): augmentation du capital social] [40], même si la base d'imposition correspond (ou peut correspondre) à celle prévue par la directive [41].

77. En quatrième lieu, étant donné que le notaire dresse un acte public, les émoluments liquidés ont un caractère obligatoire, puisqu'ils n'ont pas de caractère volontaire [42]. Or, cet élément n'est pas non plus à lui seul important pour que les émoluments notariaux soient qualifiés d'imposition.

78. En cinquième lieu, nous ferons évidemment remarquer que les «émoluments» en question sont un versement d'un particulier à l'État, étant donné que, en droit portugais, le notaire est un fonctionnaire, rémunéré par l'État, encadré dans la hiérarchie du ministère de la Justice et ayant les mêmes droits et obligations que les autres fonctionnaires.

79. Toutefois, en sixième lieu, et surtout, les émoluments notariaux perçus ne sont pas destinés à satisfaire à des missions de l'État, c'est-à-dire des missions qui relèvent du rôle de l'État, dont le fonctionnement des différents services publics fait manifestement partie.

80. En l'espèce, nous pensons que, bien que le notaire portugais perçoive des émoluments fixes, la philosophie de la profession libérale transparaît dans le fait qu'il reçoit également un pourcentage sur les émoluments en fonction du niveau des sommes perçues; cette circonstance atteste le but lucratif de cette profession, qui la différencie de celle d'un fonctionnaire proprement dit. Il incombe au juge national d'apprécier dans quelle mesure le notaire peut essayer d'augmenter les pourcentages qu'il reçoit en cherchant de nouveaux clients, ce qui montrerait encore plus clairement, le cas échéant, que l'institution du notaire, telle qu'elle existe en droit portugais, ne se différencie pas fondamentalement d'institutions similaires d'autres États membres, où les notaires exercent une profession libérale.

40 — En ce qui concerne le changement de la raison sociale et du siège social de la société de capitaux, il relève des cas visés à l'article 4, paragraphe 3, qui ne sont pas considérés comme une constitution et ne sont dès lors pas soumis au droit d'apport.

41 — Tel est le cas lorsque, conformément à l'article 1er, paragraphe 2, du tarif des émoluments notariaux, sous f), dans le cas d'une augmentation de capital, où la valeur légale correspond au montant de cette augmentation, tandis que [point g)], lorsqu'il y a encore d'autres modifications dans le contrat de société, on calcule les émoluments en tenant compte du capital tel qu'il résulte de l'augmentation.

42 — Rappelons que, en l'espèce, la législation nationale litigieuse prévoit que l'intervention du notaire et l'établissement d'un acte public sont obligatoires. Plus précisément, le code portugais du notariat, instauré par le décret-loi n° 47619, prévoit que, pour certaines opérations, il faut un acte notarié. Selon l'article 89, sous e), du code du notariat, ces opérations incluent, entre autres, la constitution et la modification des sociétés commerciales, ainsi que les opérations de modification des contrats de société.

81. Nous pensons également que les sommes reçues par le notaire portugais sur les émoluments notariaux perçus ne se différencient pas des rémunérations versées en vertu d'autres ordres juridiques à un notaire qui exerce une profession libérale et qui est payé au titre de cette activité; ces rémunérations constituent pour lui un revenu, qui lui permet de couvrir ses dépenses et d'assurer son train de vie.

82. En outre, bien que les émoluments visent à permettre à la Caisse des conservateurs, notaires et fonctionnaires de justice, qui est dans l'ordre juridique portugais une institution de droit public [43], de réaliser sa mission, cela n'est pas suffisant pour que l'on puisse considérer que les sommes perçues sont destinées à réaliser les missions de l'État, mais, à notre avis, elles relèvent davantage de la logique du corporatisme, qui régit généralement le mode d'organisation des professions libérales. Cette conclusion découle également du fait que, en droit portugais, les émoluments perçus sont affectés, d'une part, au paiement par la Caisse des revenus des notaires, qui sont des fonctionnaires, et de leurs agents et, d'autre part, à la couverture des frais d'installation et d'entretien auxquels ils sont soumis, même s'ils sont également utilisés pour d'autres besoins de l'État, qu'il convient, selon le ministre de la Justice, de couvrir à titre dérogatoire par les recettes de la Caisse [44].

83. Enfin, nous rappellerons que le notaire portugais exerce ses activités sous sa propre responsabilité, qu'il est personnellement responsable des actes qu'il accomplit et qu'il peut être tenu d'indemniser les personnes lésées du fait de ses actes.

84. En conclusion, il ressort de ces considérations que, bien que le régime des notaires en droit portugais soit un régime spécifique [45], les émoluments notariaux perçus par le notaire pour ses services [46] ne sont pas des impositions qui entrent dans le champ d'application de la directive. Il est donc superflu d'examiner les autres questions préjudicielles.

43 — Bien entendu, le fait que la Caisse n'est pas un service de l'État mais une personne morale distincte, un organisme d'État, ne pourrait pas, à notre avis, constituer un élément essentiel, militant en faveur de la solution selon laquelle les émoluments notariaux ne sont pas une imposition.
Nous rappellerons que la Cour a jugé, en ce qui concerne le concept d'imposition au sens des articles 9, 12 et 95 du traité CE (devenus, après modification, respectivement articles 23 CE, 25 CE et 90 CE), qu'une charge pécunjaire ne doit pas nécessairement être perçue au profit de l'État. Elle a ainsi jugé qu'une telle charge, unilatéralement imposée et frappant les marchandises nationales ou étrangères en raison du fait qu'elles franchissent la frontière, est interdite en vertu des articles 9 et 12, alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'État (il s'agissait en l'espèce d'une cotisation à laquelle les importateurs de diamant brut étaient assujettis au profit du Fonds social pour les ouvriers diamantaires); voir l'arrêt du 1er juillet 1969, Diamantarbeiders (2/69 et 3/69, Rec. p. 211, en particulier le point 18). Elle a également jugé que, l'article 95 du traité visant les impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, la circonstance qu'une imposition ou redevance est perçue par un organisme de droit public autre que l'État ou à son profit ne saurait la faire échapper au champ d'application de l'article 95 du traité (il s'agissait en l'espèce du versement d'une taxe à un organisme de droit public, l'Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); voir l'arrêt du 22 mars 1977, Iannelli et Volpi (74/76, Rec. p. 557, point 19).

44 — Concrètement, ainsi que Modelo l'a souligné à l'audience, les sommes perçues peuvent également être affectées à d'autres objectifs publics (financement d'une université, investissements du ministère de la Justice, construction de prisons, rémunération pour le transport des dossiers judiciaires, frais de fonctionnement de la police judiciaire, gestion des prisons, etc.). Le contrôle de ces éléments relève assurément de la compétence du juge national. Le gouvernement portugais a néanmoins souligné à l'audience que les recettes de la Caisse ne sont pas des recettes de l'État, inscrites au budget, mais il a admis que le ministère de la Justice peut exceptionnellement permettre l'affectation de fonds provenant des recettes de la Caisse à d'autres fins.

45 — Il incombe en tout cas au juge national de vérifier les éléments qui concernent le droit national.

46 — Établissement d'un acte public relatif à l'augmentation de capital social et au changement de raison sociale et de siège social.

VIII — Conclusion

85. Eu égard à ce qui précède, nous pensons qu'il faut répondre comme suit aux questions posées par le Supremo Tribunal Administrativo:

« Les émoluments dus au notaire pour l'établissement (imposé par la loi), dans une écriture publique, d'actes relatifs à une modification statutaire ou à une augmentation de capital, comme le prévoit le droit portugais, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. »