ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

18 janvier 2001 *

Dans l'affaire C-113/99,

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

Herta Schmid, en sa qualité de syndic de la faillite de la P. P. Handels GmbH, en liquidation,

et

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. V. Skouris, président de chambre, R. Schintgen (rapporteur) et M^me^ N. Colneric, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, par M. K. Opl, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement autrichien, par M^me^ C. Stix-Hackl, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Fernandes et Â. Seiça Neves, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ H. Michard et M. A. Buschmann, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 21 septembre 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 17 mars 1999, parvenue à la Cour le 6 avril suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M^me^ Schmid, en sa qualité de syndic de la faillite de la P. P. Handels GmbH (ci-après la «Handelsgesellschaft»), à la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administration des finances, ci-après la «Finanzlandesdirektion») à propos du paiement de l'impôt minimal sur les sociétés.

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de son premier considérant, la directive 69/335 tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme l'une des conditions essentielles à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur.

4 Selon le sixième considérant de la directive 69/335, 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.

5 Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 69/335:

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

a) la constitution d'une société de capitaux;

b) la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux;

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

d) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré, non par des parts représentatives du capital ou de l'avoir social, mais par des droits de même nature que ceux d'associés [...]

[...] »

6 L'article 4, paragraphe 1, sous e) à h), de la directive 69/335 prévoit que le transfert du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société de capitaux à partir d'un pays tiers ou d'un autre État membre dans un autre État membre est également soumis au droit d'apport.

7 L'article 4, paragraphe 2, de la directive 69/335 énumère les différentes opérations qui peuvent être soumises au droit d'apport; celles-ci sont:

«a) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions;

b) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales;

c) l'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société;

d) l'emprunt que contracte une société de capitaux auprès d'un associé, du conjoint ou d'un enfant d'un associé, ainsi que celui contracté auprès d'un tiers, lorsqu'il est garanti par un associé, à la condition que ces emprunts aient la même fonction qu'une augmentation du capital social.»

8 La directive 69/335 prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que celles du droit d'apport ou du droit de timbre sur les titres dont le maintien risque de remettre en cause les buts poursuivis par les mesures prévues par ladite directive. Ces impôts, dont la perception est interdite, sont notamment énumérés à l'article 10 de la directive 69/335, 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.»

9 Les dispositions de l'article 12, paragraphe 1, de la directive 69/335 établissent une liste exhaustive des taxes et droits autres que le droit d'apport qui, par dérogation à ses articles 10 et 11, peuvent frapper les sociétés de capitaux à l'occasion des opérations visées par ces dernières dispositions (voir, en ce sens, arrêt du 2 février 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, point 9).

La réglementation nationale

10 En vertu de l'article 1er du Körperschaftsteuergesetz 1988 (loi relative à l'impôt sur les sociétés), du 7 juillet 1988 (BGBl. n° 401/1988, ci-après le «KStG 1988»), les sociétés dont la direction ou le siège se trouvent sur le territoire national sont intégralement assujetties à l'impôt sur les sociétés. Par société, au sens de cette disposition, on entend les personnes morales de droit privé, les entreprises industrielles ou commerciales des organismes de droit public, ainsi que les associations non dotées de la personnalité morale, les institutions, les fondations et autres patrimoines d'affectation.

11 Conformément à l'article 4, paragraphe 1, du KStG 1988, les personnes morales de droit privé sont assujetties à l'impôt sur les sociétés à partir du moment où l'acte qui constitue leur fondement juridique, tel que les statuts, le contrat de société ou l'acte de fondation, est établi et où elles se révèlent pour la première fois aux tiers.

12 En vertu de l'article 7, paragraphe 1, du KStG 1988, l'impôt sur les sociétés a pour assiette le revenu annuel des sociétés intégralement assujetties. Conformément à l'article 22, paragraphe 1, du KStG 1988, le taux de cet impôt s'élève à 34 %.

13 L'article 24, paragraphe 4, du KStG 1988, dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. n° 680/1994), dispose:

«Les sociétés de capitaux intégralement assujetties — à l'exception des sociétés dépendantes au sens de l'article 9, paragraphe 2 — sont tenues de verser un impôt minimal de 3 750 ATS chaque trimestre complet pour lequel existe l'assujettissement intégral. Cet impôt minimal est imputable, à concurrence du montant qui excède la dette fiscale effective au titre de l'impôt sur les sociétés, comme une avance — au sens de l'article 45 de l'Einkommensteuergesetz

1988 — sur la dette fiscale effective au titre de l'impôt sur les sociétés, née au cours de la période d'imposition ou des sept périodes d'imposition suivantes, dans la mesure où la dette fiscale effective au titre de l'impôt sur les sociétés excède l'impôt minimal résultant de la première phrase pour cette période d'imposition. »

14 En 1996, une loi modificative (BGBl. n° 201/1996) a porté le montant de l'impôt minimal dû chaque trimestre à 12 500 ATS et la limitation d'imputation de celui-ci sur les sept périodes d'imposition suivantes a été supprimée. Cette dernière mesure a été étendue aux années 1994 à 1996, en application d'une nouvelle loi modificative (BGBl. n° 70/1997).

Le litige au principal et la question préjudicielle

15 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que la Finanzlandesdirektion a émis un avis d'imposition à l'encontre de la Handelsgesellschaft lui réclamant le paiement de la somme de 15 000 ATS au titre de l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux pour l'année 1996, alors même que cette société n'avait perçu aucun revenu durant cette année.

16 La demanderesse au principal, nommée syndic de la faillite de la Handelsgesellschaft par acte du 19 mars 1996, a introduit une réclamation à l'encontre de cet avis d'imposition devant la Finanzlandesdirektion. Sa réclamation ayant été rejetée, elle a interjeté appel devant le Verfassungsgerichtshof, lequel s'est dessaisi de l'affaire et l'a renvoyée devant le Verwaltungsgerichtshof. Devant cette juridiction, la demanderesse au principal a notamment fait valoir que l'obligation de payer l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux était incompatible avec l'article 10 de la directive 69/335.

17 S'interrogeant sur la conformité de l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux avec ladite directive, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, s'oppose-t-il à la perception, en 1996, de l'impôt institué par l'article 24, paragraphe 4, du Körperschaftsteuergesetz 1988 dans la version de la loi fédérale publiée au Bundesgesetzblatt n° 680/1994? »

Sur la question préjudicielle

18 Par cette question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 10 de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception, à charge des sociétés de capitaux qui, se trouvant en faillite ou en liquidation, ne disposent d'aucun revenu ou dont le revenu annuel n'excède pas un certain montant, d'un impôt minimal, tel que celui en cause au principal, dû pour chaque trimestre d'assujettissement intégral desdites sociétés à l'impôt sur les sociétés.

19 À cet égard, il y a lieu de constater tout d'abord que les opérations visées à l'article 4 de la directive 69/335, auquel se réfère son article 10, sous a) et b), soit se caractérisent par le transfert de capitaux ou de biens à une société de capitaux dans l'État membre de taxation, soit se traduisent par une augmentation effective

du capital ou de l'avoir social des sociétés (arrêt du 27 octobre 1998, Nonwoven, C-4/97, Rec. p. I-6469, point 20).

20 Or, force est de constater, ainsi que l'a fait M. l'avocat général au point 14 de ses conclusions, qu'un impôt minimal sur les sociétés, tel celui en cause au principal, est perçu pour chaque trimestre d'assujettissement intégral d'une société de capitaux à l'impôt sur les sociétés. Il ne présuppose aucune opération impliquant un mouvement de capitaux ou de biens — ni en forme de transfert ni en forme d'augmentation — et ne correspond donc à aucune des opérations imposables énumérées à l'article 4 de la directive 69/335.

21 Il convient de rappeler ensuite que, en vertu de l'article 10, sous c), de ladite 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 69/335 (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 2000, Modelo, C-19/99, Rec. p. I-7213, point 24, et du 26 septembre 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, point 22).

22 À cet égard, il importe de relever, d'une part, qu'il est constant que l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux ne présente aucun lien formel avec l'immatriculation des sociétés qui y sont assujetties. En effet, l'immatriculation d'une société au registre des sociétés n'est pas subordonnée au paiement dudit

impôt et le non-paiement de celui-ci n'entraîne pas la radiation de la société dudit registre.

23 D'autre part, l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux n'est pas lié à l'accomplissement de formalités préalables à l'exercice d'une activité auxquelles ces sociétés peuvent être soumises en raison de leur forme juridique.

24 Il convient de rappeler enfin que, ainsi qu'il ressort de son intitulé, la directive ne vise que « les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux » et que, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'harmonisation prévue par la directive 69/335 ne porte pas sur les impôts directs qui, tel l'impôt sur les sociétés, relèvent des compétences propres des États membres (arrêt du 26 septembre 1996, Frederiksen, C-287/94, Rec. p. I-4581, points 17 et 21).

25 La juridiction de renvoi ayant jugé que l'impôt minimal sur les sociétés en cause dans l'affaire dont elle est saisie pourrait, dans certains cas, être considéré comme un impôt indirect, il convient de relever qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que la qualification d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un 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 (voir, notamment, arrêt Nonwoven, précité, point 19).

26 À cet égard, force est de constater, ainsi que l'a fait M. l'avocat général au point 16 de ses conclusions, que l'impôt minimal sur les sociétés de capitaux découle directement de l'assujettissement intégral d'une société de capitaux à l'impôt sur les sociétés. Il appert en outre des modalités dudit impôt qu'il s'agit

d'une avance sur le montant de la dette fiscale effective au titre de l'impôt sur les sociétés afférente à une période d'imposition donnée. En substance, il ne s'agit donc pas, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 17 de ses conclusions, d'une taxe indépendante du revenu comme l'a considéré la juridiction de renvoi.

27 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'un impôt minimal sur les sociétés de capitaux, tel que celui en cause au principal, ne présente pas les mêmes caractéristiques que les impositions interdites en vertu de l'article 10 de la directive 69/335.

28 Dès lors, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 10 de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception, à charge des sociétés de capitaux qui, se trouvant en faillite ou en liquidation, ne disposent d'aucun revenu ou dont le revenu annuel ne dépasse pas un certain montant, d'un impôt minimal, tel que celui en cause au principal, dû pour chaque trimestre d'assujettissement intégral desdites sociétés à l'impôt sur les sociétés.

Sur les dépens

29 Les frais exposés par les gouvernements autrichien et portugais, 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 (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 17 mars 1999, dit pour droit:

L'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception, à charge des sociétés de capitaux qui, se trouvant en faillite ou en liquidation, ne disposent d'aucun revenu ou dont le revenu annuel ne dépasse pas un certain montant, d'un impôt minimal, tel que celui en cause au principal, dû pour chaque trimestre d'assujettissement intégral desdites sociétés à l'impôt sur les sociétés.

Skouris Schintgen Colneric

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 18 janvier 2001.

Le greffier

R. Grass

Le président de la deuxième chambre

V. Skouris