Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

3 juillet 2014*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Directive 69/335/CEE — Impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux — Article 10, sous c) — Transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent n'entraînant aucune augmentation du capital — Droits exigés pour l'établissement de l'acte notarié constatant cette transformation»

Dans l'affaire C-524/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Amtsgericht Karlsruhe (Allemagne), par décision du 27 septembre 2013, parvenue à la Cour le 3 octobre 2013, dans la procédure

Eycke Braun

contre

Land Baden-Württemberg,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, M. K. Lenaerts (rapporteur), vice-président de la Cour, MM. J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour M. Braun, par lui-même,

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

— pour la Commission européenne, par MM. A. Cordewener et W. Roels, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Braun, en sa qualité de notaire fonctionnaire, au Land Baden-Württemberg, au sujet de la perception, par ce dernier, d'une quote-part des droits que M. Braun a lui-même perçus à l'occasion des actes d'authentification qu'il a dressés dans le cadre de différentes opérations relatives à la transformation de sociétés de capitaux.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes du septième considérant de la directive 69/335, «il convient de procéder à une harmonisation [du] droit [d'apport], en ce qui concerne tant sa structure que ses taux». Le huitième considérant de cette directive ajoute que «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 L'article 4 de ladite directive dispose:

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

a) la constitution d'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;

[...]

e) le transfert d'un pays tiers dans un État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale dont le siège statutaire se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans cet État membre;

f) le transfert d'un pays tiers dans un État membre du siège statutaire d'une société, association ou personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans cet État membre;

[...]

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;

[...]»

5 L'article 10 de la même directive prévoit:

«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.»

6 L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335 dispose que, «[p]ar dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir [...] des droits ayant un caractère rémunératoire».

7 En vertu de l'article 16 de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 46, p. 11), la directive 69/335 a été abrogée avec effet au 1er janvier 2009. Cependant, dès lors que les opérations d'authentification ayant donné lieu au paiement des droits notariaux en cause au principal sont intervenues avant l'entrée en vigueur de la directive 2008/7, celles-ci demeurent régies par la directive 69/335.

Le droit allemand

8 Conformément à l'article 114, paragraphe 1, du code fédéral du notariat (Bundesnotarordnung), le Land Baden-Württemberg reconnaît la fonction de notaire fonctionnaire, celle-ci étant rémunérée, d'une part, par un traitement fixe en vertu de la loi du Land relative à la rémunération des fonctionnaires (Landesbesoldungsgesetz) et, d'autre part, par une partie des droits qu'ils perçoivent.

9 L'article 11, paragraphe 2, de la loi du Baden-Württemberg relative à la taxation des frais de justice (Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz), dans sa version du 28 juillet 2005 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2005, nº 12, du 5 août 2005, p. 580, ci-après le «LJKG BW»), prévoyait:

«[L]e Trésor public perçoit, en vertu des articles 12 et 13, une quote-part des droits relatifs à

a) [...]

b) l'authentification d'une transformation qui n'entraîne pas d'augmentation du capital de la société repreneuse ou changeant de forme,

c) [...]»

10 Le LJKG BW a été modifié par la loi portant modification de la loi du Land relative à la taxation des frais de justice et d'autres lois (Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze), du 13 décembre 2011 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011, nº 21, du 16 décembre 2011, p. 545) et prévoit désormais que, dans les cas visés à l'article 11 du LJKG BW, le Land renonce

totalement, avec effet rétroactif au 1er juin 2002, à une quote-part sur les droits y mentionnés. Cependant, l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de ladite loi du 13 décembre 2011 prévoit la disposition transitoire suivante:

«[E]n ce qui concerne les droits nés jusqu'au 31 décembre 2008 relatifs

[...]

2. à l'authentification d'une transformation qui n'entraîne pas une augmentation du capital de la société repreneuse ou changeant de forme juridique,

[...]

la législation applicable jusqu'ici à ces authentifications continue à s'appliquer.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

11 Entre l'année 2002 et l'année 2005, M. Braun, en sa qualité de notaire fonctionnaire, s'est notamment chargé de procéder à diverses authentifications relatives à la transformation de sociétés de capitaux en sociétés de capitaux d'un type différent. Les transformations authentifiées n'ont pas entraîné une augmentation du capital de la société repreneuse ou ayant changé de forme juridique.

12 Par ordonnance de taxe du président du Landgericht Freiburg du 11 décembre 2008, prise sur le fondement de l'article 11, paragraphe 2, sous b), du LJKG BW, la quote-part devant être reversée au Trésor public par M. Braun au titre de ces authentifications a été fixée à la somme de 8 124,62 euros.

13 Par lettre du 23 décembre 2008, M. Braun a contesté cette ordonnance.

14 Par ordonnance modificative du 19 août 2013, le Landgericht Freiburg a légèrement modifié la taxation fixée dans l'ordonnance du 11 décembre 2008. Toutefois, en ce qui concerne les opérations d'authentification en cause au principal, la taxation est restée inchangée sur le fondement de la disposition transitoire de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la loi portant modification de la loi du Land relative à la taxation des frais de justice et d'autres lois du 13 décembre 2011.

15 Le litige a ensuite été porté devant l'Amtsgericht Karlsruhe.

16 Selon la juridiction de renvoi, la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, conformément à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la directive 69/335, n'est pas une constitution de société de capitaux, au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de cette directive et n'est, par conséquent, pas soumise au droit d'apport. Après avoir rappelé que l'article 10, sous c), de ladite directive ne vise pas expressément les opérations mentionnées à son article 4, à la différence de l'article 10, sous a) et b), de celle-ci, cette juridiction estime qu'il ne saurait être exclu que le reversement de la partie des droits au Trésor public, dont font état les ordonnances du 11 décembre 2008 et du 19 août 2013, constitue une imposition prohibée en vertu de l'article 10, sous c), de la directive 69/335.

17 La juridiction de renvoi estime encore qu'il ne peut pas être déduit de l'arrêt Agas (C-152/97, EU:C:1998:511) que le champ d'application de cet article 10, sous c), doit être limité aux formalités liées aux opérations énumérées à l'article 4 de la directive 69/335.

18 Dans ces conditions, l'Amtsgericht Karlsruhe a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La directive 69/335 [...] doit-elle être interprétée en ce sens que les droits que [perçoit] un notaire fonctionnaire au titre de l'authentification d'un acte juridique ayant pour objet la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent sont des impositions, au sens de cette directive, même lorsque la transformation n'entraîne pas d'augmentation du capital de la société repreneuse ou changeant de forme juridique?»

Sur la question préjudicielle

19 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 10, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le Trésor public reçoit une quote-part des droits perçus par un notaire fonctionnaire à l'occasion de l'authentification d'un acte juridique ayant pour objet la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, qui n'entraîne pas une augmentation du capital de la société repreneuse ou ayant changé de forme juridique.

Sur la recevabilité

20 Même si, comme le relève le Land Baden-Württemberg, la phrase subordonnée de la question préjudicielle ne comporte pas de prédicat, cette constatation n'entraîne pas l'irrecevabilité de ladite question, dès lors que la teneur de cette question peut être déduite avec certitude de la décision de renvoi.

21 Le Land Baden-Württemberg estime encore que la question doit être déclarée irrecevable, dès lors que l'interprétation du droit de l'Union demandée est dépourvue de pertinence dans le cadre du litige au principal opposant un notaire fonctionnaire aux autorités publiques. La prétendue contrariété au droit de l'Union de la réglementation nationale en cause ne serait pertinente que dans le cadre d'un litige opposant le débiteur des droits notariaux, à savoir la société transformée, au notaire fonctionnaire.

22 Il ressort, certes, d'une jurisprudence constante de la Cour que cette dernière peut refuser de statuer sur une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale s'il apparaît de manière manifeste, notamment, que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal (voir, en ce sens, arrêts Rosenbladt, C-45/09, EU:C:2010:601, point 33 et jurisprudence citée, ainsi que MA e.a., C-648/11, EU:C:2013:367, point 37).

23 Toutefois, cette condition n'est pas remplie en l'espèce. Même si M. Braun, en sa qualité de notaire fonctionnaire, n'est pas lui-même le débiteur des droits en cause dans l'affaire au principal, il ne pourrait être contraint de verser une quote-part de ceux-ci au Trésor public s'il devait apparaître que l'obligation liée au versement de cette quote-part viole le droit de l'Union. La demande de décision préjudicielle, qui vise à permettre à la juridiction de renvoi d'apprécier la légalité du régime national en cause prévoyant la perception d'une telle quote-part par le Land Baden-Württemberg, présente, partant, un rapport direct avec l'objet du litige au principal.

24 La question préjudicielle est par conséquent recevable.

Sur le fond

25 À titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 10 de la directive 69/335, lu en combinaison avec le huitième considérant de celle-ci, prohibe les impositions qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport (voir, notamment, arrêts Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, C-71/91 et C-178/91, EU:C:1993:140, point 29; Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, EU:C:1996:229, point 23, ainsi que Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, point 48).

26 Sont ainsi notamment visées à l'article 10, sous c), de la directive 69/335 les impositions qui, quelle que soit leur forme, sont dues pour l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique (arrêt Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, point 49).

27 À cet égard, la Cour a déjà précisé, dans des affaires se rapportant à la réglementation applicable dans le Land Baden-Württemberg, que des émoluments notariaux perçus par des notaires fonctionnaires pour une opération relevant de la directive 69/335 constituent une imposition au sens de celle-ci, dès lors que lesdits émoluments sont, ne serait-ce qu'en partie, versés à l'autorité publique employant les notaires fonctionnaires et utilisés pour financer des missions qui incombent à cette autorité (voir, en ce sens, ordonnance Gründerzentrum, C-264/00, EU:C:2002:201, points 27 et 28; arrêts Längst, C-165/03, EU:C:2005:412, points 37 et 41, et Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, point 40).

28 S'agissant du point de savoir si des droits notariaux, tels que ceux en cause au principal, sont perçus «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», au sens de l'article 10, sous c), de la directive 69/335, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que cette disposition doit être interprétée de manière large, comme visant non seulement les procédures formelles préalables à l'exercice de l'activité d'une société de capitaux, mais également les formalités qui conditionnent l'exercice et la poursuite de l'activité d'une telle société (voir arrêt Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, point 51 et jurisprudence citée).

29 À cet égard, la Cour a constaté, à maintes reprises, que, lorsqu'une opération effectuée par une société de capitaux, notamment l'augmentation de son capital social, la modification de ses statuts ou l'acquisition de biens immobiliers à la suite d'une fusion, doit, en droit national, obligatoirement faire l'objet d'une formalité juridique, cette formalité conditionne l'exercice et la poursuite de l'activité de cette société (arrêt Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, point 52; voir également, en ce sens, arrêts Commission/Grèce, C-426/98, EU:C:2002:180, points 12 et 30, ainsi que Badischer Winzerkeller, C-264/04, EU:C:2006:402, points 26 à 29).

30 Dans l'affaire au principal, les droits notariaux ont été perçus à l'occasion de l'authentification de différentes opérations de transformation de sociétés de capitaux en sociétés de capitaux d'un type différent. Une telle transformation devant, selon la réglementation du Land Baden-Württemberg, obligatoirement faire l'objet d'un acte notarié, cette obligation doit être considérée comme une formalité qui conditionne l'exercice et la poursuite de l'activité de la société de capitaux ainsi transformée (voir, par analogie, arrêt Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, point 54). Partant, une telle authentification notariale constitue une formalité préalable à laquelle une société de capitaux est soumise en raison de sa forme juridique, au sens de l'article 10, sous c), de la directive 69/335.

31 Le Land Baden-Württemberg souligne toutefois que les transformations de sociétés ayant donné lieu au litige au principal n'ont entraîné aucune augmentation du capital des sociétés repreneuses ou ayant changé de forme juridique. Selon ledit Land, seule une imposition perçue à l'occasion d'une opération entraînant une augmentation du capital de la société concernée peut relever de l'article 10, sous c), de la directive 69/335.

32 Une telle argumentation ne saurait être accueillie.

33 En effet, il ressort clairement de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la directive 69/335 que les États membres ne peuvent pas percevoir un droit d'apport à l'occasion de «la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent». Cette disposition vise nécessairement les transformations de sociétés sans augmentation du capital. En effet, une transformation accompagnée d'une augmentation du capital relèverait de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de ladite directive. Or, le but poursuivi par l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la directive 69/335 serait compromis si, à l'occasion de la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, d'autres impositions ayant le même effet que le droit d'apport pouvaient être perçues.

34 Par ailleurs, il ressort de la jurisprudence mentionnée au point 29 du présent arrêt que le champ d'application de l'article 10, sous c), de la directive 69/335 n'est pas limité aux opérations entraînant une augmentation du capital de la société concernée.

35 Partant, l'article 10, sous c), de la directive 69/335 s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le Trésor public reçoit une quote-part des droits perçus par un notaire fonctionnaire à l'occasion de l'authentification d'un acte juridique ayant pour objet la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, qui n'entraîne pas une augmentation du capital de la société repreneuse ou ayant changé de forme juridique.

36 En revanche, l'article 10, sous c), de la directive 69/335 ne prohibe pas qu'un notaire fonctionnaire perçoive, à l'occasion de telles authentifications, des droits lui revenant définitivement dans la mesure où lesdits droits ont un caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335.

37 Sur la base de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 10, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le Trésor public reçoit une quote-part des droits perçus par un notaire fonctionnaire à l'occasion de l'authentification d'un acte juridique ayant pour objet la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, qui n'entraîne pas une augmentation du capital de la société repreneuse ou ayant changé de forme juridique.

Sur les dépens

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

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

L'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le Trésor public reçoit une quote-part des droits perçus par un notaire fonctionnaire à l'occasion de l'authentification d'un acte juridique ayant pour objet la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, qui n'entraîne pas une augmentation du capital de la société repreneuse ou ayant changé de forme juridique.

Signatures