CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GEORGES COSMAS

présentées le 17 décembre 1998 *

I — Introduction

1. Par recours introduit au titre de l'article 169 du traité CE, la Commission demande qu'il plaise à la Cour constater que, en n'ayant pas pris les mesures nécessaires pour se conformer à la directive 90/605/CEE du Conseil, du 8 novembre 1990, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE concernant respectivement les comptes annuels et les comptes consolidés, en ce qui concerne leur champ d'application [1], la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de cette directive.

II — Les faits et la procédure

2. L'article 3, paragraphe 1, de la directive 90/605 prévoit que les États membres mettent en vigueur avant le 1er janvier 1993 les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive et qu'ils en informent immédiatement la Commission.

3. N'ayant reçu à l'expiration de ce délai aucune communication ni aucun autre élément d'information sur les mesures de transposition prises par les autorités allemandes, la Commission a envoyé le 12 mars 1993 une lettre de mise en demeure au gouvernement allemand. Dans sa réponse du 2 juin 1993, ce dernier a informé la Commission que la procédure de transposition de la directive 90/605 avait été entamée. Faute d'informations plus claires, la Commission a alors adressé au gouvernement allemand un avis motivé l'invitant à prendre dans un délai de deux mois les mesures indispensables pour se conformer aux obligations qui découlent de la directive. Ce délai ayant expiré sans que le gouvernement allemand ait répondu à l'avis motivé, la Commission a saisi la Cour. Dans son recours, elle demande à cette dernière de constater que, faute d'avoir pris dans le délai imparti toutes les mesures indispensables pour se conformer à la directive 90/605 du Conseil, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE, ainsi que de condamner l'État défendeur aux dépens. Le gouvernement allemand conclut pour sa part à l'irrecevabilité du recours ou, à titre subsidiaire, à son absence de fondement et à la condamnation de la Commission aux dépens.

* Langue originale: le grec.

1 — JO L 317, p. 60.

III — Sur la recevabilité du recours

4. Le gouvernement allemand considère le recours comme irrecevable parce que l'avis motivé du 13 juin 1994 aurait été établi en violation du principe de collégialité, qui se trouve consacré à l'article 163 du traité CE et à l'article 16 du règlement intérieur de la Commission [2]. Le gouvernement allemand n'exclut pas la possibilité que l'avis motivé ait été pris par voie d'habilitation. Or, dans cette hypothèse, la décision adoptée serait entachée de deux vices: premièrement, la procédure et les conditions de publicité prévues pour l'habilitation n'auraient pas été respectées; deuxièmement, et en toute hypothèse, l'avis motivé étant une décision de principe, il ne pourrait être adopté sur la base d'une habilitation, mais uniquement par la Commission agissant en formation collégiale. Selon le gouvernement allemand, le principe de collégialité exige que les décisions soient prises en commun, ce qui suppose que les membres du collège — en l'occurrence, de la Commission — aient connaissance, lorsqu'ils se réunissent, aussi bien du dispositif de la décision que de sa motivation. Les éléments de fait apparus lors des procédures dans les affaires C-191/95 et C-186/97 mènent le gouvernement allemand à la conclusion que le projet d'avis motivé soumis aux membres de la Commission était dans sa substance un document administratif contenant simplement le numéro de la directive litigieuse, le nom de l'État mis en cause et une proposition de décision se résumant pratiquement à un seul mot. C'est pourquoi les commissaires ne disposaient pas du contenu et des motifs de l'avis motivé et ne pouvaient statuer collectivement au moment de la réunion en question sur la totalité de ceux-ci. Le texte détaillé de cet acte n'aurait été rédigé qu'après la réunion des commissaires. D'après les allégations du gouvernement allemand, la procédure ainsi suivie constituerait une violation directe de l'article 16 du règlement intérieur de la Commission. Quoiqu'il soit possible que cette disposition se réfère uniquement aux actes énumérés à l'article 189 du traité CE, il serait néanmoins plus juste de considérer que, en raison de son importance particulière, l'avis motivé relève également du champ d'application de cet article. En conséquence, les vices de forme substantiels entachant l'adoption de l'avis motivé devraient nécessairement entraîner l'irrecevabilité du recours.

5. Pour sa part, la Commission certifie que l'avis motivé a été adopté par le collège des commissaires. Ces derniers se seraient prononcés sans disposer du texte complet du projet définitif de l'avis motivé, mais sur la base de la fiche d'infraction, c'est-à-dire d'un tableau contenant toutes les informations indispensables ainsi que la motivation de la décision envisagée. Les commissaires auraient ainsi arrêté collégialement une « décision de principe », qui a été mise à exécution par les services compétents sous la responsabilité et la surveillance du commissaire compétent. La mise en œuvre administrative de la décision de principe ne saurait être assimilée à une habilitation d'un membre de la Commission au titre de l'article 11, premier alinéa, du règlement intérieur ni à une mission confiée au titre de l'article 11, deuxième alinéa, du règlement intérieur à un seul commissaire d'adopter le texte définitif. La procédure suivie est justifiée, selon la Commission, par sa charge de travail et par l'ampleur de son pouvoir discrétionnaire.

2 — Il s'agit du règlement intérieur du 17 février 1993 (JO L 230, p. 15), qui était en vigueur au moment de l'adoption de l'avis motivé.

6. Par ailleurs, la requérante fait observer que les avis motivés ne sont que des actes préparatoires sans effet juridique obligatoire. En conséquence, la jurisprudence de la Cour en matière d'adoption d'actes produisant des effets obligatoires ne saurait être transposée à la procédure d'adoption de l'avis motivé et l'article 16, premier alinéa, du règlement intérieur ne pourrait s'appliquer à ce type d'actes. La Commission considère également que, même s'il y avait eu une erreur de procédure au stade de l'établissement de l'avis motivé, cette erreur ne rendrait pas nécessairement le recours irrecevable. Toutefois, pour le cas où la Cour jugerait le recours irrecevable pour les raisons invoquées par le gouvernement allemand, la Commission lui demande de limiter les effets de son arrêt dans le temps, en excluant premièrement la réouverture de la procédure lorsqu'une décision judiciaire constatant un manquement a déjà été publiée et en évitant deuxièmement de modifier la procédure dans les affaires en cours, lorsque l'irrecevabilité n'y a pas été soulevée dans les mêmes termes que la République fédérale d'Allemagne l'a fait dans la présente affaire.

IV — Notre point de vue sur la recevabilité du recours

7. Les thèses développées à la fois par le gouvernement allemand et par la Commission ont déjà été examinées dans l'affaire C-191/95, sur laquelle la Cour s'est prononcée il y a peu [3]. Dans cette affaire, nous avons été appelé à deux reprises à déposer des conclusions [4], dont nous reprenons ci-après les principaux points.

8. Une bonne approche de la question posée exige, nous semble-t-il, de bien comprendre la place qu'occupe le principe de l'action collégiale de la Commission dans le système juridique communautaire et l'importance de l'avis motivé dans le mécanisme de l'article 169 du traité. En ce qui concerne le principe de l'action collégiale, force est de souligner que sa mise en œuvre n'affecte pas seulement les destinataires de la décision qui en subissent les conséquences directes dans leur situation juridique, mais également le bon fonctionnement de la Commission en tant qu'institution communautaire; partant, il ne concerne pas seulement l'élaboration des actes administratifs exécutoires, mais l'ensemble des décisions par lesquelles s'exprime la volonté politique et juridique définitive de cette institution [5]. L'avis motivé constitue une décision de ce type; sa portée juridique ne découle pas des conséquences directes qu'il produit sur le destinataire à partir de sa notification, mais des conséquences légales qu'il produit dans le cadre de la procédure de l'article 169 en liant la Commission en ce qui concerne le contenu et l'étendue des griefs qu'elle peut faire valoir en justice et en limitant par conséquent la portée du contrôle judiciaire. En d'autres termes, la formulation de l'avis motivé constitue, par son poids politique et ses effets juridiques, la plus importante contribution de la Commission à la procédure prévue par l'article 169; dès lors, le fait qu'il n'est pas un acte administratif exécutoire ne signifie pas automatiquement qu'il serait une décision de

3 — Arrêt du 29 septembre 1998, Commission/Allemagne (Rec. p. I-5449).

4 — Conclusions du 5 juin 1997 et du 17 février 1998.

5 — Point 18 de nos conclusions du 17 février 1998 sous l'arrêt Commission/Allemagne.

second ordre pour laquelle il serait justifié de renoncer au formalisme strict qui doit caractériser l'action de la Commission [6].

9. En ce qui concerne cette action, nous avons particulièrement insisté sur l'obligation de pouvoir justifier du respect du principe de collégialité: la Commission, en tant qu'organe collégial, est liée par des règles de procédure spécifiques, qui découlent de ce principe et visent à en assurer le respect. La preuve de ce respect doit pouvoir être apportée facilement et de façon certaine. La seule manière sûre d'apporter cette preuve est d'incorporer le contenu de la décision prise dans un texte qui consigne le résultat de l'examen collégial de l'affaire par le collège des commissaires et qui circonscrive l'étendue de la responsabilité collégiale des commissaires y ayant participé. En d'autres termes, le principe de l'action collégiale, qui est un des fondements du mécanisme administratif communautaire, est indissolublement lié au principe de l'incorporation de la volonté réelle du collège des commissaires dans un texte qui contienne les points essentiels, les motifs et le dispositif de la décision prise [7].

10. C'est pour ces motifs que nous avions soutenu, et que nous maintenons, que la pratique de la Commission de ne statuer collégialement sur la délivrance d'un avis motivé qu'au moyen d'une « décision de base », se résumant pratiquement à un seul mot, en laissant aux services administratifs le soin d'élaborer le texte de cet avis, est contraire à l'obligation rappelée ci-dessus d'incorporer le contenu de la décision prise dans un texte et viole de surcroît la règle qui impose à l'organe ayant compétence décisionnelle (en l'occurrence, le collège des commissaires) d'arrêter simultanément le dispositif et les motifs d'un acte communautaire.

11. Cependant, la Cour n'a pas suivi ce raisonnement et a estimé que la pratique décrite ci-dessus de la Commission pour élaborer des avis motivés est en tous points conforme au principe de collégialité et au droit communautaire en général. La Cour peut donc reprendre la solution qu'elle avait suivie dans l'affaire C-191/95 [8] et déclarer la recevabilité du présent recours. Quant à nous, nous nous en tiendrons au point de vue développé dans l'affaire C-191/95.

V — Le bien-fondé du recours

A — *La législation communautaire*

12. La directive 90/605 [9] étend le champ d'application de la quatrième directive 78/660/CEE [10] et celui de la septième

6 — Points 28 et 32 de nos conclusions ci-dessus.

7 — Points 17 et 21 des conclusions précitées.

8 — Arrêt Commission/Allemagne, précité.

9 — Voir, ci-dessus, la note 1.

10 — Directive du Conseil du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11).

directive 83/349/CEE [11]. Avant cette dernière modification législative, les directives 78/660 et 83/349 ne s'appliquaient pour la République fédérale d'Allemagne qu'aux formes de sociétés ci-après: Aktiengesellschaft (société anonyme), Kommanditgesellschaft auf Aktien (société en commandite par actions) et Gesellschaft mit beschränkter Haftung (société à responsabilité limitée). L'objectif de la directive 90/605 est d'inclure dans le champ d'application des quatrième et septième directives certaines catégories de sociétés de personnes dont les associés indéfiniment responsables sont également des sociétés de capitaux. Aux termes des articles 1er et 2 de la directive 90/605, les mesures de coordination prescrites par les directives 78/660 et 83/349 s'appliquent également aux dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives aux formes de sociétés allemandes ci-après: Offene Handelsgesellschaft (société en nom collectif) et Kommanditgesellschaft (société en commandite simple). Pour que la directive 90/605 soit applicable, il faut que tous les associés indéfiniment responsables des sociétés de personnes ci-dessus aient la forme de l'une des sociétés de capitaux énumérées dans les directives 78/660 et 83/349 [12] ou soient des sociétés qui ne relèvent pas du droit d'un État membre, mais qui ont une forme juridique comparable à celles visées dans la directive 68/151/CEE [13].

13. De surcroît, la directive 90/605 étend le champ d'application des directives 78/660 et 83/349 aux sociétés en nom collectif ou en commandite simple lorsque tous leurs associés indéfiniment responsables sont des sociétés dont la forme juridique est prévue par l'article 1er, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 78/660, dans sa version modifiée par la directive 90/605. En d'autres termes, le champ d'application des directives 78/660 et 83/349 du Conseil est étendu aux sociétés en nom collectif ou en commandite simple dont tous les associés indéfiniment responsables sont d'autres sociétés en nom collectif ou en commandite simple n'ayant elles-mêmes pour associés indéfiniment responsables que des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés en commandite par actions.

VI — Notre point de vue sur le bien-fondé du recours

14. Nous estimons que la République fédérale d'Allemagne ne s'est pas conformée aux dispositions de la directive 90/605.

15. Comme la Commission l'observe à juste titre, l'infraction n'est — en partie du moins — pas contestée par le gouvernement allemand. L'aveu de la non-transposition des dispositions de la directive découle de trois éléments: premièrement, même s'il reconnaît qu'aucune mesure spécifique de transposition de la directive 90/605 n'a été adoptée, le gouvernement allemand soutient que la législation allemande satisfait pour une large part

11 — Directive du Conseil du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés (JO L 193, p. 1).

12 — Autrement dit, il s'agit des sociétés qui sont énumérées dans le texte initial de l'article 1er de la directive 78/660 et de l'article 4 de la directive 83/349.

13 — Première directive du Conseil, du 9 mars 1968, tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers (JO L 65, p. 8).

aux exigences de la directive en question; il en découle a contrario que cette législation ne satisfait pas à la totalité de la directive. Deuxièmement, la République fédérale d'Allemagne laisse entendre qu'elle pourvoira à la transposition de la directive en droit interne dès la publication de l'arrêt de la Cour dans l'affaire C-191/95. Elle invoque encore les difficultés qu'entraîne pour la mise en œuvre de la directive le fait que les autorités compétentes et les institutions concernées en Allemagne ne seraient pas encore tombées d'accord sur les mesures nationales de transposition nécessaires et opportunes pour l'harmonisation du droit interne avec le contenu de la directive 90/605.

16. Les allégations ci-dessus peuvent être assimilées à un aveu indirect de l'infraction reprochée. Il est en effet de jurisprudence constante que, en application des articles 189, troisième alinéa et 5, premier alinéa, du traité CE, les États membres destinataires d'une directive sont tenus d'en mettre en œuvre tous les objectifs dans le délai imparti, de telle sorte que ses dispositions produisent leur plein effet à l'expiration dudit délai de transposition. L'argument que la législation nationale en vigueur satisferait à une grande partie des objectifs communautaires énoncés dans la directive doit être rejeté comme dépourvu de pertinence [14]. Il convient également de rejeter les allégations d'un État membre selon lesquelles la transposition d'une directive peut légitimement être retardée jusqu'à ce que la Cour ait interprété une autre disposition de la même directive dans le cadre d'une procédure en manquement engagée contre le même État. Un État membre ne saurait invoquer les manquements qui lui sont reprochés, pour lesquels il a été attrait devant la Cour, en vue de justifier un retard dans la mise en œuvre d'autres dispositions communautaires d'une teneur semblable. Enfin, il est indifférent que, au niveau du droit interne, l'incorporation de la directive ait pris du retard en raison de divergences quant à la nécessité et à l'opportunité des mesures nationales de transposition. Il est en effet établi [15] qu'un État membre ne peut exciper de situations de son droit interne pour échapper aux obligations qui lui incombent en vertu d'une directive.

Mais, indépendamment de ce qui précède, à supposer que le gouvernement allemand conteste dans son intégralité le manquement qui lui est reproché par la Commission, il resterait que les thèses qu'il développe en ce qui concerne le caractère complet de la législation nationale de transposition de la directive sont inexactes. Le gouvernement allemand renvoie à l'article 6, paragraphe 1, du Handelsgesetzbuch (code de commerce allemand, ci-après le HGB), qui qualifie les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple de commerçants et les soumet automatiquement au champ d'application des dispositions de la première section du livre troisième du HGB (articles 238 à 261). Ces dispositions constitueraient une transposition des prescriptions de la directive 78/660. Le gouvernement allemand a joint à ses observations un tableau analytique des dispositions de la directive qui, à son avis, ont été intégrées dans des dispositions correspondantes de la première section du livre troisième du HGB.

14 — Voir l'arrêt du 28 mai 1998, Commission/Espagne (C-298/97, Rec. p. I-3301).

15 — Voir, à titre indicatif, les arrêts du 2 octobre 1997, Commission/Belgique (C-208/96, Rec. p. I-5375, point 9), et du 19 février 1998, Commission/Grèce (C-8/97, Rec. p. I-823, point 8).

17. De fait, les dispositions nationales ci-dessus de la première section du livre troisième du HGB, qui se réfèrent à l'établissement des comptes commerciaux et aux documents commerciaux, semblent être conformes aux dispositions de la directive 78/660; elles ne constituent cependant pas pour autant une transposition des dispositions de la directive en droit interne. Comme le soutient à juste titre la Commission, la directive litigieuse, lorsqu'elle a été adoptée, a établi certaines exigences préalables strictes en matière de structure et de contenu des comptes annuels, des rapports annuels, des méthodes d'évaluation ainsi qu'en matière de publicité de ces documents, *en particulier pour les sociétés de capitaux*. La directive 83/349, qui a abordé la question particulière des comptes consolidés, se réfère aux mêmes sociétés. Les textes ci-dessus du droit commercial communautaire ne se limitent pas à arrêter une série de dispositions éparses concernant les comptes commerciaux, mais établissent un ensemble cohérent et détaillé d'exigences et de conditions pour le fonctionnement des sociétés de capitaux; autrement dit, ils créent un *système réglementaire autonome*. Ce système particulier a été incorporé de façon spécifique dans le droit allemand, dans une partie bien distincte de la législation nationale, à savoir la deuxième section du livre troisième du HGB, qui se réfère expressément aux sociétés de capitaux. Cette partie du HGB se compose de six sous-sections, dont la première se réfère aux comptes annuels et au rapport de gestion de la société de capitaux, la deuxième aux comptes consolidés, la quatrième aux règles en matière de publicité et la sixième aux sanctions applicables en cas de non-respect des dispositions précédentes. Nous n'entendons pas aborder la question de savoir dans quelle mesure la deuxième section du livre troisième du HGB constitue une transposition correcte des directives 78/660 et 83/349; cette question ne relève en effet pas du présent litige. Toutefois, il reste que c'est dans la deuxième section, et non dans la première, du livre troisième du HGB qu'il faut chercher la transposition des directives litigieuses en droit allemand. Le fait que la première section du livre troisième du HGB semble contenir des dispositions qui sont conformes aux exigences de ces directives ne signifie en aucun cas que cette partie de la législation allemande constituerait une transposition de ces directives; en effet, premièrement, ces dernières ne contiennent pas simplement un certain nombre de dispositions fragmentaires, mais instituent un système réglementaire cohérent; deuxièmement, une autre partie de la législation allemande couvre le domaine d'application ratione materiae des directives en question.

Nous en arrivons maintenant à l'examen du cadre réglementaire spécifique du présent recours. La directive 90/605 a pour objectif d'étendre le champ d'application des directives 78/660 et 83/349 à des sociétés qui, même si elles sont en apparence de personnes, réunissent en réalité non pas des personnes physiques, mais d'autres sociétés, de capitaux. Il s'agit par conséquent, au moins en ce qui concerne la directive 90/605, de sociétés « assimilables à des sociétés de capitaux ». Le seul mode acceptable de transposition de la directive 90/605 dans l'ordre juridique allemand consiste à étendre le champ d'application de la deuxième section du livre troisième du HGB des sociétés de capitaux auxquelles il s'applique aujourd'hui aux sociétés « assimilables à des sociétés de capitaux », que décrit la directive 90/605 [16].

16 — Indépendamment du point de savoir si, au bout du compte, cette partie de la législation allemande constitue une transposition correcte des dispositions des quatrième et septième directives.

Enfin, en ce qui concerne la question particulière des exigences que les quatrième et septième directives posent en matière de publicité, l'allégation du gouvernement allemand selon laquelle le Publizitätsgesetz de 1969 [17] suffirait pour considérer que les dispositions communautaires correspondantes ont été transposées en droit national doit être rejetée. Comme la Commission le dit, le cercle des sociétés concernées par le Publizitätsgesetz est bien plus restreint que celui des sociétés auxquelles s'appliquent les obligations en matière de publicité imposées par la législation communautaire; il ne correspond en effet qu'à 1 % du nombre total des sociétés. Dans ces conditions, la législation nationale pertinente ne saurait être qualifiée de transposition correcte et entière des dispositions communautaires litigieuses.

VII — Conclusion

Sans préjudice de nos réserves quant à la recevabilité du recours, nous proposons par conséquent qu'il plaise à la Cour:

1) faire droit au recours et constater que, en n'ayant pas pris dans le délai prescrit toutes les mesures indispensables pour se conformer à la directive 90/605/CEE du Conseil, du 8 novembre 1990, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE concernant respectivement les comptes annuels et les comptes consolidés, en ce qui concerne leur champ d'application, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de cette directive;

2) condamner la République fédérale d'Allemagne aux dépens.

17 — Loi sur la publicité des comptes: Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, *BGBl.*I, 1969, p. 1189, et *BGBl.*I, 1970, p. 1113.