

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. F. G. JACOBS
présentées le 26 juin 1997 *

Table des matières

La réglementation communautaire applicable	I - 6787
La réglementation nationale applicable	I - 6789
La direction du commerce et des sociétés	I - 6790
Les faits et les questions posées par la juridiction nationale	I - 6791
Sur les cinq premières questions	I - 6795
Les activités pour lesquelles des droits peuvent légalement être institués	I - 6797
Le calcul du coût des services	I - 6801
Sur les sixième et septième questions	I - 6805
Les critiques à l'égard de l'arrêt Emmott	I - 6807
La jurisprudence ultérieure en matière de délais	I - 6812
La jurisprudence récente en matière de responsabilités des États	I - 6813
La portée de l'arrêt Emmott	I - 6815
La présente espèce	I - 6816
Sur la huitième question	I - 6817
Conclusion	I - 6818

1. L'Østre Landsret (Danemark) a saisi la Cour d'une demande de décision à titre pré-judiciel portant sur l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux¹ (ci-après la « directive »), telle que modifiée en dernier lieu par la directive

85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985². La directive, qui introduit un droit harmonisé sur les rassemblements de capitaux par les sociétés, interdit la perception de toute autre taxe pour l'immatriculation des sociétés de capitaux. En vertu de l'article 12 de la directive, les États membres conservent néanmoins le pouvoir de percevoir « des droits ayant un caractère rémunérateur ».

* Langue originale: l'anglais.

1 — JO L 249, p. 25.

2 — JO L 156, p. 23.

L'Østre Landsret souhaite être éclairé sur la portée de cette expression et demande également à la Cour si, à la lumière de l'arrêt Emmott ³, un État membre peut opposer une prescription dans le cadre d'un recours dirigé contre lui, alors même qu'il n'a pas correctement transposé une directive.

La réglementation communautaire applicable

2. La directive a pour objectif de promouvoir la libre circulation des capitaux en harmonisant les impôts frappant les apports de capitaux aux sociétés, en supprimant le droit de timbre sur les titres de même que d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres. L'article 3 de la directive spécifie les sociétés pour lesquelles un droit d'apport doit être perçu, intitulées dans la directive « sociétés de capitaux », et l'article 4 définit les opérations pouvant être soumises au droit d'apport. En application de l'article 7 de la directive, qui a été modifié en dernier lieu par l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 85/303, les États membres doivent soit exonérer ces opérations du droit d'apport, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

3. Comme la directive le déclare dans son huitième considérant:

« ... 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 ... dès lors leur suppression s'impose ».

4. L'article 10 de la directive prévoit donc ce qui 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:

...

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 ».

³ — Arrêt du 25 juillet 1991 (C-208/90, Rec. p. I-4269).

5. Toutefois, en vertu de l'article 12, paragraphe 1:

« Par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir:

...

e) des droits ayant un caractère rémunérateur;

... ».

6. La Cour a eu l'occasion de se prononcer sur le champ d'application des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), dans son arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*⁴. Cette affaire mettait en cause des taxes perçues en Italie une première fois lors de l'immatriculation de la société, puis annuellement par la suite. Le montant et la structure de ces taxes avaient été modifiés à plusieurs reprises au cours de la période considérée. Elles étaient toujours plus élevées

pour les sociétés anonymes que pour les sociétés à responsabilité limitée et, à un moment, ont varié en fonction du capital de la société anonyme. Ces taxes étaient considérables: pour 1988, par exemple, elles avaient été fixées à 15 000 LIT pour les sociétés anonymes et 3 500 000 LIT pour les sociétés à responsabilité limitée.

7. La Cour a jugé, tout d'abord, que des taxes telles que celles en cause dans cette affaire relevaient du champ d'application de l'article 10, et ce même si le produit de cette imposition contribuait au financement du service chargé de la tenue du registre. Si les États membres étaient autorisés à 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 limité par des dispositions de droit communautaire, cela irait à l'encontre des objectifs de la directive⁵.

8. La Cour s'est prononcée ensuite sur le champ d'application de l'article 12 de la directive. Établissant une distinction entre ce cas de figure et sa jurisprudence sur les dispositions du traité relatives aux taxes d'effet équivalent, la Cour a jugé que l'article 12 autorise l'institution de droits à caractère rémunérateur constituant « la contrepartie d'une opération imposée par la loi dans un but d'intérêt général. Tel peut être précisément le cas d'un droit dû en contrepartie d'une opération comme l'immatriculation des sociétés de capitaux qui est imposée par

4 — Arrêt du 20 avril 1993 (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915).

5 — Point 30 des motifs de l'arrêt.

la loi nationale, conformément au droit communautaire, tant dans l'intérêt des tiers que des sociétés elles-mêmes »⁶.

9. Sur le montant des droits ayant un caractère rémunérateur, la Cour a observé que:

« La distinction entre les impositions interdites par l'article 10 de la directive et les droits ayant un caractère rémunérateur implique que ces derniers comprennent les seules rétributions, perçues lors de l'immatriculation ou annuellement, dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu.

Une rétribution dont le montant serait dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier, ou dont le montant serait calculé non pas en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération devrait être regardée comme une imposition relevant de la seule interdiction instituée par l'article 10 de la directive.

Pour certaines opérations, comme, par exemple, l'immatriculation d'une société, il peut être difficile de déterminer le coût de l'opération. L'évaluation de ce coût peut, dans un tel cas, être forfaitaire et doit être établie de façon raisonnable en prenant, notamment, en compte le nombre et la qualification des agents, le temps passé par ces agents ainsi que les divers frais matériels nécessaires à l'accomplissement de cette opération »⁷.

10. La Cour a ajouté que les États membres étaient libres de fixer des montants différents pour l'immatriculation des sociétés anonymes et celle des sociétés à responsabilité limitée, sous réserve toutefois « qu'aucun des montants exigés, pour chacune de ces sociétés, ne dépasse le coût de l'opération d'immatriculation »⁸.

La réglementation nationale applicable

11. La loi n° 468, du 29 septembre 1917, et, plus récemment, la loi n° 370, du 13 juin 1973, ont habilité le ministre compétent, et par la suite la direction du commerce et des sociétés au Danemark, à percevoir certaines redevances d'enregistrement à l'occasion de la constitution des sociétés anonymes et de l'augmentation de leur capital. Des dispositions similaires ont été adoptées, concernant

6 — Points 37 et 38 de l'arrêt.

7 — Points 41 à 43 de l'arrêt.

8 — Point 44 de l'arrêt.

les sociétés à responsabilité limitée, dans la loi n° 371, du 13 juin 1973.

12. Jusqu'au 1^{er} mai 1992, les montants perçus se composaient d'un droit de base et d'un droit complémentaire calculé proportionnellement au montant du capital souscrit, au taux de 1 pour 1 000 DKR. Le montant de base a été lui-même variable (selon un barème dégressif par rapport au montant du capital souscrit) jusqu'au 1^{er} janvier 1974; puis, à compter de cette date, il a été remplacé par des droits fixes qui, entre le 1^{er} janvier 1974 et mai 1992, allaient de 500 à 1 700 DKR pour l'immatriculation d'une nouvelle société anonyme ou société à responsabilité limitée, et de 200 à 900 DKR pour l'enregistrement d'une augmentation de capital d'une société anonyme ou à responsabilité limitée existante. Du 1^{er} février 1973 au 1^{er} mai 1992, le droit variable s'est élevé à 4 pour 1 000 du montant de l'augmentation de capital.

13. La Cour des comptes danoise (Danmarks Rigsrevision) a rendu public, le 13 mai 1992, un rapport qui concluait que les droits en question constituaient, à sa connaissance, l'exemple le plus remarquable d'une surcompensation des coûts supportés par une autorité publique. Le rapport mettait en doute le fondement juridique en droit interne de la perception de ces droits.

14. Ce rapport, dont un résumé avait été diffusé avant sa date de publication officielle,

a entraîné la suppression du droit complémentaire calculé en millièmes à compter du 1^{er} mai 1992. Le même jour, le droit de base fixe pour l'immatriculation des nouvelles sociétés a été porté de 1 700 DKR — montant qui était applicable tant aux sociétés anonymes qu'aux sociétés à responsabilité limitée — à 2 500 DKR pour les sociétés anonymes, d'une part, et 1 800 DKR pour les sociétés à responsabilité limitée, d'autre part; dans le même temps, le droit d'apport perçu à l'occasion des augmentations de capital était ramené de 900 à 600 DKR.

La direction du commerce et des sociétés

15. Le registre danois des sociétés a été fondé en 1918 et a changé de dénomination le 1^{er} janvier 1988 pour s'intituler direction du commerce et des sociétés (ci-après la « direction »). La direction comprend six services chargés des différents domaines relevant de l'application et de la rédaction de la législation en matière de droit des sociétés et de droit des affaires.

16. L'ordonnance de renvoi comporte deux tableaux qui font apparaître les dépenses de fonctionnement ainsi que les recettes de la direction. Le premier tableau a été établi par la Cour des comptes et indique le montant total des dépenses de fonctionnement, le montant total des recettes ainsi que les excédents dégagés pour les années 1980 à 1990. La direction estime que les chiffres de ce tableau ne donnent pas une image exacte de

ses recettes et de ses dépenses correspondant au secteur du droit des sociétés, et a fourni une série de chiffres différents pour les années 1987 à 1991. Le tableau présenté par la Cour des comptes fait état d'excédents allant de 4,9 millions (1980) à 139,4 millions de DKR (1990). Celui que produit la direction fait apparaître des excédents de moindre importance allant de 12 millions (1987) à 90,2 millions de DKR (1991).

17. Les chiffres avancés par la direction incluent ses dépenses directes et indirectes consacrées à l'application de la législation sur les sociétés ainsi que les dépenses en personnel du ministère du Commerce affecté à l'élaboration de la législation sur les sociétés et à l'administration de la direction. Les dépenses de la direction relatives à l'application de la législation sur les sociétés incluent le coût de la transcription au registre des constitutions de sociétés, des transformations, des augmentations de capital, des fusions et autres modifications ainsi que le coût du contrôle du respect des procédures en ce qui concerne les communications relatives aux souscriptions des grands actionnaires, et les prospectus accompagnant les émissions d'actions. Ces dépenses incluent également les coûts se rattachant à des activités telles que travaux juridiques préparatoires sur la réglementation du droit des sociétés et sur les comptes annuels; le traitement des réclamations devant le comité de recours du ministère du Commerce et les réclamations adressées à l'ombudsman; l'application de la législation en matière de perte du capital, de prêts aux actionnaires, de comptes annuels (y compris l'examen des comptes) et de comptabilité; ainsi que la diffusion d'informations au travers de conférences, d'articles, de brochures et de réunions avec des groupements et organisations professionnels. Ces chiffres incluent également

une quote-part des frais généraux ayant trait à des opérations telles que la gestion financière et l'établissement du budget, l'administration du personnel, le développement de l'informatique, la gestion du patrimoine immobilier et des équipements, la documentation, les services de courrier ainsi que la formation professionnelle.

Les faits et les questions posées par la juridiction nationale

18. Au total, ce sont huit recours qui ont été engagés devant l'Østre Landsret par les sociétés Fantask A/S, Norsk Hydro Danmark A/S, Robert Bosch A/S, Uponor A/S et Uponor Holding A/S, le groupe Pen-Sam ApS, Tryg-Baltica Forsikring, Skadeforsikringsselskab A/S et Tryg-Baltica Forsikring, Livsforsikringsselskab A/S, Aalborg Portland A/S et Alka Forsikring A/S. Les parties demandereses sont toutes des sociétés anonymes immatriculées au Danemark (bien que le groupe Pen-Sam comprenne un certain nombre de sociétés à responsabilité limitée).

19. Les recours ont tous pour objet le remboursement de droits acquittés à l'occasion de demandes d'immatriculation de sociétés nouvellement constituées ou d'augmentations de capital. A l'exception de Fantask, toutes les parties demandereses limitent leurs prétentions au remboursement du droit proportionnel. Les sommes réclamées

vont de 2 900 DKR (pour Fantask) à 4 800 000 DKR (pour le groupe Tryg).

22. C'est dans ce contexte que la juridiction nationale a décidé de poser à la Cour les questions suivantes:

20. Selon l'ordonnance de renvoi, les recours introduits par les parties demandresses au principal sont régis par l'article 1^{er} de la loi danoise sur les prescriptions, du 22 décembre 1908, qui fixe un délai de prescription quinquennal. L'article 2 de cette loi dispose que le délai de prescription court en principe à compter de la date à laquelle le paiement aurait pu être exigé par le créancier, c'est-à-dire en règle générale la date d'exigibilité de la créance. Toutefois, en vertu de l'article 3, lorsque le créancier ignorait l'existence de sa créance sans que cette ignorance ne lui fût imputable, le délai de prescription ne commence à courir qu'à compter du moment où ce créancier, en faisant preuve d'une diligence normale, a été en mesure, ou aurait dû être en mesure de réclamer le paiement de sa créance.

21. Outre ces règles de droit interne, la juridiction nationale invoque également un principe connu sous le nom de « droits forestiers », création jurisprudentielle danoise, qui interdit à un contribuable d'obtenir le remboursement d'une taxe indûment perçue si l'imposition de cette taxe est intervenue en vertu de règles établies de longue date dont l'administration comme le contribuable ont présumé qu'elles étaient légales. Les parties au principal sont en désaccord sur le champ d'application et l'effet de ce principe.

« 1) Le droit communautaire pose-t-il certaines exigences au regard de la notion de 'caractère rémunérateur' visée à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, ou les États membres peuvent-ils librement décider ce qu'on doit entendre par 'rémunération d'un service particulier'?

2) Convient-il d'intégrer dans la base de calcul des droits perçus par un État membre sous couvert de l'article 12, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335/CEE, en liaison avec l'enregistrement de la constitution d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée, ou avec l'augmentation de leur capital, les types de coûts suivants (ou, le cas échéant, certains de ces coûts):

— les charges salariales et cotisations de retraite pour les employés ne participant pas aux opérations d'enregistrement telles que le personnel administratif des services d'enregistrement ou autres organismes chargés de tâches préparatoires dans le domaine juridique du droit des sociétés et autres personnes morales?

- les frais exposés lors des opérations d'enregistrement d'autres actes afférents aux droits des sociétés et autres personnes morales pour lesquels l'État membre a décidé qu'il ne serait pas acquitté de redevance particulière?
 - les frais exposés dans l'accomplissement de tâches autres que d'enregistrement incombant aux services de l'enregistrement en application de la législation sur les sociétés et autres personnes morales, et de la législation apparentée, telles que la supervision des comptes des sociétés et le contrôle de la comptabilité des sociétés?
 - le service des intérêts et l'amortissement de l'ensemble des coûts d'investissement se rattachant, de l'avis des services de l'enregistrement, aux domaines juridiques du droit des sociétés (et autres personnes morales) ainsi qu'aux domaines juridiques voisins?
 - les frais exposés à l'occasion de missions qui sont sans rapport avec des tâches d'enregistrement particulières?
- les frais exposés dans le cadre d'activités d'information au public et d'orientation, sans rapport avec des tâches d'enregistrement particulières, comme la tenue de conférences, la rédaction d'articles et de brochures ainsi que la tenue de réunions avec les organisations professionnelles ou autres groupements d'intérêts?
- 3) a) L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre est privé de la possibilité de fixer des redevances standardisées, au moyen de règles applicables sans limitation de durée?
 - b) Dans la négative, l'État membre a-t-il l'obligation d'ajuster chaque année, ou à intervalles réguliers, le taux des droits?
 - c) Le fait que les droits soient fixés proportionnellement au montant du capital annoncé aux fins de l'enregistrement exerce-t-il une influence quelconque sur la réponse concernant les droits?
- 4) Les dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 1, sous e), et de

l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens que le montant exigé en tant que contrepartie de services particuliers, tels que l'enregistrement de la constitution ou de l'augmentation du capital social d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée, doit-être calculé sur la base des frais réels exposés dans le cadre du service particulier — à savoir, l'enregistrement — ou bien la taxe afférente à un enregistrement donné peut-elle être fixée, par exemple, à concurrence d'un droit de base majoré d'un droit (4 % O) au prorata de l'apport nominal, de sorte que le montant de la taxe n'est pas fonction du temps consacré par les services de l'enregistrement ni les autres frais nécessairement exposés aux fins de ces opérations d'enregistrement?

5) Les dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 1, sous e), et de l'article 10, sous c), de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens que, s'agissant de calculer d'éventuels montants à titre de remboursement, l'État membre doit partir du principe que la taxe doit refléter les frais exposés en rapport avec le service particulier au moment où la prestation est effectuée, ou l'État membre est-il en droit de procéder à une évaluation globale à l'intérieur d'une période de temps plus longue correspondant, par exemple, à un exercice financier ou bien à l'intérieur d'une période correspondant, en droit national, au délai de prescription des actions en remboursement des frais déjà acquittés?

6) Pour autant qu'il existe en droit national un principe général selon lequel, s'agissant d'apprécier une demande en remboursement de droits indûment perçus, on doit attacher de l'importance au fait que la perception a eu lieu conformément à des règles qui ont été en vigueur durant une longue période sans que ni les autorités ni quiconque ait été conscient de ce que la perception de ces droits était dépourvue de base légale, le droit communautaire s'oppose-t-il à ce que la demande de droits perçus contrairement à la directive 69/335/CEE puisse être écartée en vertu d'un tel principe?

7) Le droit communautaire s'oppose-t-il à un état de droit prévalant sur le plan national, suivant lequel les autorités d'un État membre, en tant que partie dans des affaires ayant pour objet des demandes de remboursement de droits perçus contrairement à la directive 69/335/CEE, font valoir — avec succès — que les délais de prescription nationaux commencent à courir avec la mise en œuvre irrégulière de la directive 69/335/CEE?

8) Les dispositions combinées de l'article 10, sous c), et de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE, telles qu'elles ont été interprétées dans les questions précédentes, engendrent-elles des droits dont les ressortissants des différents États membres puissent se prévaloir devant les juridictions nationales? »

Sur les cinq premières questions

23. Par ses cinq premières questions, la juridiction nationale entend être éclairée sur la signification des termes « caractère rémunérateur » employés à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Elle souhaite savoir si les États membres sont libres de décider eux-mêmes du sens de ces termes (première question), si certains types de coûts peuvent être pris en compte pour fixer le montant de ces droits ayant un caractère rémunérateur (deuxième question) et si des droits fixes (y compris des droits variant au prorata de l'apport en capital) dépourvus de lien avec le coût réel des services particuliers peuvent être institués et dans quelle mesure ils doivent être périodiquement réexaminés (troisième et quatrième questions). La cinquième question de la juridiction nationale a trait à l'évaluation des sommes à rembourser. Il s'agit de savoir si le calcul doit se fonder sur le coût du service particulier à l'époque où il est fourni ou si ce calcul peut prendre pour base une évaluation forfaitaire en vigueur sur une période plus longue, telle que l'exercice comptable ou le délai de prescription de l'action.

24. Sur ces questions, des observations écrites et orales ont été présentées à la Cour par les parties demanderesse au principal, le ministère du Commerce et de l'Industrie danois, les gouvernements danois et suédois ainsi que la Commission.

25. Les parties demanderesse au principal estiment que le droit complémentaire qui varie en fonction du montant de l'apport en capital est contraire à l'article 10 de la directive et n'est pas couvert par la notion de droit ayant un caractère rémunérateur autorisée à l'article 12, paragraphe 1, sous e). Ce droit est sans rapport avec les dépenses exposées par l'administration pour l'accomplissement des formalités d'enregistrement. Les parties demanderesse au principal sont soutenues par la Commission. Cette dernière estime que, si le droit de base peut constituer une rémunération raisonnable des prestations d'enregistrement en question, en revanche, le droit complémentaire *ad valorem* génère d'importants excédents et est sans lien avec le service particulier fourni aux sociétés dans le cadre d'une inscription au registre.

26. Le gouvernement danois fait valoir que la directive vise à harmoniser les impôts indirects et non pas les redevances correspondant à des services rendus dans l'intérêt général. Se référant par analogie à l'arrêt *Corbeau*, rendu par la Cour à propos de l'article 90 du traité⁹, il expose qu'il est en droit de fixer des redevances d'un montant suffisant pour couvrir les dépenses, tant directes qu'indirectes, qui sont générées non seulement par les services particuliers d'inscription au registre mais également par toutes les activités administratives dans le secteur du droit des sociétés. Il est également fondé à introduire un élément de solidarité dans les redevances, en imposant une charge plus lourde aux sociétés les plus importantes. Le gouvernement danois estime que sa position est conforme à l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* ainsi qu'au principe de

9 — Arrêt du 19 mai 1993 (C-320/91, Rec. p. I-2533).

subsidiarité dont la Cour doit tenir compte même lorsqu'elle interprète la réglementation antérieure à l'entrée en vigueur du traité sur l'Union européenne. Le gouvernement danois est soutenu par le ministère du Commerce et de l'Industrie danois ainsi que par le gouvernement suédois qui estime que la direction était en droit de prendre en compte, pour fixer le montant des droits, tous les postes de dépenses mentionnés dans la deuxième question de la juridiction nationale.

27. Sur la première question de la juridiction nationale, nous sommes d'accord avec le ministère danois et avec le gouvernement danois sur le fait que la directive n'harmonise pas en tant que telle les droits ayant un caractère rémunérateur. Elle ne précise pas quels services peuvent être fournis aux sociétés en contrepartie d'une rémunération ni quel doit être le montant de cette rémunération. Il est cependant clair, à la lecture de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*¹⁰, que des redevances perçues pour l'enregistrement d'une société de capitaux relèvent de l'interdiction édictée à l'article 10 de la directive et ne sont licites que si elles sont autorisées au titre de l'article 12. Il ressort également de cet arrêt¹¹ que la directive impose des limites à ce qu'un État membre peut légalement percevoir à titre de « droits ayant un caractère rémunérateur » en application de l'article 12, paragraphe 1, sous e). La raison en est évidente. Si elle n'imposait pas de telles limites, la directive serait privée d'efficacité puisque les États membres seraient libres d'en contourner les

dispositions en instituant des impositions autres que le droit d'apport sous la forme déguisée de droits ayant un caractère rémunérateur, venant en contrepartie de prétendus services.

28. Sur ce point, la référence du gouvernement danois au principe de subsidiarité inscrit à l'article 3, sous b), du traité, lequel a été inséré par l'article G, point 5, du traité sur l'Union européenne, est dénuée de pertinence. Nonobstant cette disposition, lorsque la Communauté a choisi d'adopter une directive dans un domaine qui ne relève pas de sa compétence exclusive, la Cour doit interpréter celle-ci conformément à son libellé et à sa finalité, de sorte à assurer son effet utile.

29. Sur la deuxième question posée par la juridiction nationale, qui a trait aux coûts susceptibles d'être pris en compte pour l'évaluation des droits en question, l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, rendu par la Cour, permet de dégager les principes suivants:

— Un État membre peut percevoir des droits pour certains services individualisés qu'il fournit aux sociétés; ces services incluent « une opération comme l'immatriculation des sociétés de capitaux qui est imposée par la loi nationale, conformément au droit communautaire,

10 — Précité dans la note 4; voir, en particulier, le point 30 des motifs de l'arrêt, résumé au point 7 ci-dessus.

11 — Voir, en particulier, les points 41 à 43 de l'arrêt, précités au point 9 ci-dessus.

tant dans l'intérêt des tiers que des sociétés elles-mêmes »¹².

- Tout droit ayant un caractère rémunérateur dont le paiement est exigé doit être calculé sur la base du coût réel des services particuliers dont il s'agit. Il ne saurait être fixé à un niveau tel qu'il couvre « l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération »¹³.

- Lorsqu'il est difficile de déterminer le coût de certaines opérations, ces coûts peuvent être évalués sur une base forfaitaire. Une telle évaluation doit être établie de façon raisonnable, en prenant en compte le nombre et la qualification des agents, le temps passé par ces agents ainsi que les frais matériels nécessaires¹⁴.

- Des droits différents peuvent être fixés pour les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, à la condition qu'« aucun des montants exigés, pour chacune de ces sociétés, ne dépasse le coût » du service.

30. Nous sommes d'avis que la présente affaire soulève deux questions principales: tout d'abord, pour quels types d'activités la direction peut-elle percevoir des droits ayant un caractère rémunérateur au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), et, en second lieu, quelles limites la directive prévoit-elle quant aux modalités de calcul de ces droits à caractère rémunérateur?

Les activités pour lesquelles des droits peuvent légalement être institués

31. Il résulte clairement de l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni que le royaume de Danemark est autorisé à percevoir des droits pour couvrir les frais de création et de suivi des dossiers des sociétés au sein du registre des sociétés. Ce service, qui est rendu aux sociétés dans l'intérêt général, est expressément requis par l'article 3, paragraphe 1, de la première directive du Conseil sur le droit des sociétés¹⁵ et, de fait, de nombreuses exigences en matière de dépôt d'actes et de publication d'informations concernant les sociétés découlent à présent du droit communautaire. En vertu de l'article 3, paragraphe 2, de cette directive, les États membres sont tenus de veiller à ce que tous les actes et indications qui doivent être rendus publics en application de l'article 2 soient conservés dans le dossier ou transcrits dans le registre. L'article 2, paragraphe 1, tel qu'amendé par

12 — Points 37 et 38 de l'arrêt.

13 — Points 41 et 42 de l'arrêt.

14 — Point 43 de l'arrêt.

15 — Directive 68/151/CEE 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).

l'acte d'adhésion du royaume d'Espagne et de la République portugaise ¹⁶, prévoit:

i) ont le pouvoir d'engager la société à l'égard des tiers et de la représenter en justice,

« Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que la publicité obligatoire relative aux sociétés porte au moins sur les actes et indications suivants:

ii) participent à l'administration, à la surveillance ou au contrôle de la société.

a) l'acte constitutif, et les statuts s'ils font l'objet d'un acte séparé;

Les mesures de publicité doivent préciser si les personnes qui ont le pouvoir d'engager la société peuvent le faire seules ou doivent le faire conjointement;

b) les modifications des actes mentionnés sous a), y compris la prorogation de la société;

e) au moins annuellement, le montant du capital souscrit, lorsque l'acte constitutif ou les statuts mentionnent un capital autorisé, à moins que toute augmentation du capital souscrit n'entraîne une modification des statuts;

c) après chaque modification de l'acte constitutif ou des statuts, le texte intégral de l'acte modifié dans sa rédaction mise à jour;

f) le bilan et le compte de profits et pertes de chaque exercice. Le document qui contient le bilan doit indiquer l'identité des personnes qui, en vertu de la loi, sont appelées à certifier celui-ci.

d) la nomination, la cessation des fonctions ainsi que l'identité des personnes qui, en tant qu'organe légalement prévu, ou membres de tel organe

¹⁶ — JO 1985, L 302, p. 23.

...

- g) tout transfert du siège social;
- h) la dissolution de la société;
- i) la décision judiciaire prononçant la nullité de la société;
- j) la nomination et l'identité des liquidateurs ainsi que leurs pouvoirs respectifs, à moins que ces pouvoirs ne résultent expressément et exclusivement de la loi ou des statuts;
- k) la clôture de la liquidation et la radiation du registre dans les États membres où celle-ci entraîne des effets juridiques ».

32. En vertu de l'article 3, paragraphe 4, de la première directive, ces actes et indications font l'objet d'une publication dans le bulletin national désigné par l'État membre à cet effet; la publication peut se limiter à une mention signalant le dépôt de l'acte.

33. De nombreuses autres exigences découlent de directives ultérieures. Par exemple, l'article 3 de la deuxième directive sur le droit des sociétés ¹⁷ comporte une liste détaillée des indications qui doivent figurer dans les statuts des sociétés anonymes ou autre document publié conformément à l'article 3 de la première directive. Cette directive prévoit également l'obligation de rendre publiques certaines opérations telles que les augmentations du capital (article 25, paragraphe 1), les offres de souscription aux actionnaires existants sur la base d'un droit préférentiel ainsi que les limitations du droit préférentiel (article 29, paragraphes 3 et 4), les réductions du capital souscrit (article 30), l'amortissement du capital souscrit sans réduction de ce dernier [article 35, sous a)], le retrait forcé d'actions [article 36, paragraphe 1, sous e)] et le rachat d'actions rachetables [article 39, sous h)]. La troisième directive du Conseil sur le droit des sociétés ¹⁸ exige la publication, conformément à l'article 3 de la première directive, de diverses opérations liées à des projets de fusion et d'acquisition: voir les articles 6 et 18. La quatrième ¹⁹ et la septième ²⁰ directive exigent la publication des comptes annuels des sociétés et des groupes de sociétés ainsi que du rapport de gestion accompagné du rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes: voir l'article 47 de la quatrième directive et l'article 38 de la septième

17 — Directive 77/91/CEE du Conseil, du 13 décembre 1976, 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, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (JO 1977, 26, p. 1).

18 — Directive 78/855/CEE du Conseil, du 9 octobre 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les fusions des sociétés anonymes (JO L 295, p. 36).

19 — Directive 78/660/CEE 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).

20 — Directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité, concernant les comptes consolidés (JO L 193, p. 1).

directive. L'article 16 de la sixième directive²¹ exige que soient publiées les scissions de sociétés. La onzième directive²² fixe des exigences en matière de publicité de la succursale ouverte dans un État membre par une société relevant du droit d'un autre État membre. L'article 3 de la douzième directive²³ soumet à la publicité les sociétés unipersonnelles.

34. Nous sommes d'avis que les opérations de ce type, imposées par le droit communautaire ou le droit interne, sont visées par les termes de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, précités au point 8 ci-dessus. Elles peuvent être considérées comme impliquant des services fournis aux sociétés dans l'intérêt général par les autorités chargées de la tenue du registre.

35. Par sa deuxième question, la juridiction nationale interroge la Cour au sujet de trois activités spécifiques: les autres tâches de la direction telles que les travaux préparatoires en matière de réglementation dans le domaine du droit des sociétés; l'enregistrement d'autres actes afférents au droit des sociétés pour lesquels il n'est perçu aucune

21 — Directive 82/891/CEE du Conseil, du 17 décembre 1982, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité, et concernant les scissions des sociétés anonymes (JO L 378, p. 47).

22 — Directive 89/666/CEE du Conseil, du 21 décembre 1989, concernant la publicité des succursales créées dans un État membre par certaines formes de sociétés relevant du droit d'un autre État (JO L 395, p. 36).

23 — Directive 89/667/CEE du Conseil, du 21 décembre 1989, en matière de droit des sociétés concernant les sociétés à responsabilité limitée à un seul associé (JO L 395, p. 40).

redevance particulière; la supervision des comptes des sociétés et le contrôle de leur comptabilité.

36. Nous ne pensons pas que les activités plus générales de la direction ou du ministère du Commerce et de l'Industrie dans le domaine du droit des sociétés, telles que les tâches administratives autres que la tenue du registre des sociétés, le suivi des évolutions communautaires et les travaux préparatoires sur la nouvelle réglementation, puissent être considérées comme un service en contrepartie duquel des droits à caractère rémunérateur peuvent être perçus en application de l'article 12, paragraphe 1, sous e). De telles activités n'impliquent pas la fourniture de services particuliers aux sociétés individuelles, comme l'exige l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, mais font partie, au contraire, de l'activité générale du gouvernement.

37. D'autre part, il est évident que les services fournis par la direction aux sociétés individuelles incluent un certain nombre de tâches pour lesquelles aucune redevance particulière n'est exigée. Il semble que la direction ne perçoive une redevance qu'à l'occasion de la première immatriculation et de l'enregistrement des augmentations de capital. Comme on l'a vu ci-dessus²⁴, les autorités chargées de la tenue du registre ont l'obligation de veiller au respect de nombreuses autres exigences en matière de transcription au registre et de publicité. Comme

24 — Aux points 31 à 35.

nous l'expliquerons ci-après²⁵, nous considérons qu'un État membre a la possibilité de limiter les redevances qu'il perçoit aux opérations les plus importantes uniquement, et de répercuter les coûts générés par les tâches mineures, accomplies dans le cadre de la tenue du registre, sur les droits à caractère rémunérateur perçus à l'occasion de ces opérations.

38. En ce qui concerne, plus particulièrement, le contrôle des comptes et des documents comptables, il convient de rappeler que l'article 51, paragraphe 1, de la quatrième directive sur le droit des sociétés²⁶ prévoit une obligation de contrôle pour les sociétés (autres que les sociétés de très petite taille). La huitième directive²⁷ fixe des règles concernant la qualification des personnes ou entreprises qui peuvent être agréées par les États membres à l'effet d'effectuer un contrôle légal des comptes. On peut estimer qu'un tel contrôle, effectué en partie dans l'intérêt général, et contre une rémunération facturée par l'auteur du contrôle, inclura l'examen des comptes et des documents comptables de la société en vue de s'assurer qu'ils donnent une image fidèle de l'état de la société et qu'ils sont conformes à la pratique comptable en vigueur ainsi qu'aux prescriptions légales ou boursières.

39. Dans ces conditions, nous sommes d'avis que les autorités d'un État membre ne devraient pas être autorisées à percevoir des droits supplémentaires de la part d'une société pour un travail qui fait double emploi avec celui déjà effectué par un contrôleur agréé par ce même État. Cela vaut en particulier pour les vérifications concernant la tenue de la comptabilité journalière de la société. Nous sommes néanmoins prêt à accepter l'idée que l'administration chargée des immatriculations au registre qui, comme le souligne le gouvernement danois, assume la responsabilité finale de veiller à ce que les exigences en matière d'enregistrement et de formalités de publicité soient respectées, peut conserver le droit de vérifier les comptes contrôlés qui lui sont présentés afin de s'assurer qu'ils respectent les diverses exigences en matière de publicité résultant du droit national et du droit communautaire (en particulier les quatrième et septième directives du Conseil) et exiger le paiement d'un droit approprié en contrepartie de ce travail.

Le calcul du coût des services

40. Il résulte clairement du point 41 de l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni que les droits ayant un caractère rémunérateur doivent être calculés sur la base du coût réel des services particuliers dont il s'agit. Au point 42, la Cour a ajouté qu'un État membre ne saurait exiger le paiement d'un montant « dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier ou dont le montant serait calculé non en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des

25 — Au point 45.

26 — Précitée dans la note 19.

27 — Directive 84/253/CEE du Conseil, du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (JO L 126, p. 20).

coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération ».

41. Il ressort clairement de cet extrait que les droits doivent être le reflet des coûts des opérations particulières et ne sauraient être utilisés pour financer les dépenses générales administratives du service concerné. A cet égard, la référence du gouvernement danois à l'arrêt Corbeau²⁸ est dénuée de pertinence. Dans cet arrêt, la Cour avait admis, dans le cadre de l'article 90 du traité, qu'il était légitime de protéger le titulaire de certaines missions d'intérêt général, telles que la fourniture de services postaux, de la concurrence dans les secteurs économiquement rentables de son domaine d'activités afin de lui permettre d'atteindre un équilibre économique en compensant entre les secteurs d'activités rentables et les secteurs moins rentables²⁹. La raison d'être de ce principe est évidente. En l'absence de limitations de la concurrence, les entrepreneurs particuliers, qui ne sont pas soumis aux mêmes obligations que le titulaire de la mission de service public seraient en mesure d'offrir des tarifs plus avantageux que ceux pratiqués par ce dernier dans les secteurs rentables, ne lui laissant que les activités les moins rentables³⁰. Cette règle, qui tient compte des diverses structures de coûts des différents secteurs du domaine d'activités économiques du titulaire d'une mission de service public, ne s'applique pas aux activités de la direction. Les bénéfices que la direction retire des immatriculations de sociétés ne seront pas utilisés pour subventionner d'autres secteurs moins rentables de l'activité économique, mais pour financer des dépenses administra-

tives. Dans la mesure où ils sont supérieurs aux coûts de l'immatriculation, les droits perçus par la direction ont, par voie de conséquence, davantage la nature d'une imposition que d'un droit ayant un caractère rémunérateur correspondant à des services précis.

42. La règle précitée énoncée par la Cour dans l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, selon laquelle les droits ne sauraient prendre pour base « tous les coûts de fonctionnement et d'investissement du service [concerné] » a peut être été formulée en réponse à l'idée suggérée par le gouvernement italien que les droits pourraient être fixés à un niveau permettant de financer l'intégralité du mécanisme de publication des actes. Comme nous l'avons observé dans les conclusions que nous avons présentées dans cette affaire, les seuls coûts qui peuvent être pris en compte dans la fixation des droits sont les coûts administratifs de l'exécution de l'inscription au registre (y compris, devrions-nous ajouter, la publication dans la gazette nationale désignée). Les autres coûts du mécanisme, en particulier ceux qui sont générés par la fourniture de copies d'actes aux particuliers, ne peuvent être facturés en tant que tels aux sociétés mais doivent être financés par d'autres moyens, par exemple au travers d'une redevance perçue sur les bénéficiaires de l'information comme l'autorise expressément l'article 3, paragraphe 3, de la première directive³¹.

43. Le présent cas d'espèce, en particulier la deuxième question de la juridiction

28 — Précité dans la note 9.

29 — Point 17 de l'arrêt.

30 — Point 18 de l'arrêt.

31 — Point 32 des conclusions.

nationale, exige que la Cour aille un peu plus loin que dans l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* et fournisse des orientations plus précises sur la façon dont les coûts de l'administration chargée de la tenue du registre doivent être calculés. Il conviendrait, selon nous, de prendre pour base de calcul les coûts nécessaires, en application des principes généralement admis en matière de comptabilité analytique. En d'autres termes, les droits peuvent être la traduction des coûts directs et des frais généraux de l'administration rattachables aux opérations en cause. Ainsi, ces coûts peuvent inclure, outre les coûts matériels directs et les coûts salariaux et sociaux du personnel chargé de l'exécution de ces opérations, une partie des frais généraux de l'administration, tels que l'éclairage et le chauffage, les frais de gestion du personnel, de fonctionnement, de développement de l'informatique, les loyers des locaux ou l'amortissement de ces derniers, l'amortissement d'autres immobilisations corporelles telles que le matériel et les équipements, etc. La quote-part de ces coûts qui est rattachable aux opérations de transcription dans le registre des sociétés devrait, lorsque c'est possible, être déterminée au moyen d'une affectation directe, par exemple par l'identification du loyer payable pour les locaux affectés spécialement aux services en question. Lorsque les coûts ont trait à la fois aux opérations de transcription dans le registre et à d'autres tâches, telles que les travaux préparatoires en matière de législation, il sera nécessaire de procéder à une répartition sur le fondement de critères appropriés tels que le personnel employé pour chaque type d'activités, la taille des locaux occupés, le temps d'utilisation des ordinateurs, etc.

44. En ce qui concerne les éléments plus spécifiques cités par la juridiction nationale dans

sa deuxième question, à savoir le coût des missions officielles, le service des intérêts et l'amortissement ainsi que le coût des activités d'information du public dans le domaine du droit des sociétés, ils doivent être exclus du calcul dans la mesure où ils ne sont pas directement liés au travail spécifique d'inscription au registre ou d'immatriculation. En revanche, les droits perçus pourraient, à notre sens, légitimement inclure le coût des publications directement liées aux opérations d'immatriculation et d'inscription, telles que les guides à l'attention des dirigeants de société concernant les formalités de publicité requises.

45. Nous admettons l'idée du gouvernement danois selon laquelle, dans l'intérêt d'une gestion simple, la direction doit pouvoir limiter ses redevances aux opérations les plus importantes et répercuter les coûts des opérations comparativement moins importantes (telles que les modifications au registre des mentions relatives au siège social ou aux administrateurs) sur les droits qu'elle perçoit pour les immatriculations. La situation contraire exigerait de la direction qu'elle perçoive des redevances particulières pour chaque opération qu'elle accomplit, quelle qu'en soit l'importance.

46. Contrairement à ce qu'affirment les demandeurs à la procédure au principal et la Commission, nous ne pensons pas, sur un plan purement théorique, que le recours à un droit proportionnel par rapport au montant de l'augmentation du capital soit nécessairement plus éloigné des coûts du service particulier qu'un droit à taux fixe. S'il était démontré qu'en moyenne les coûts de

l'immatriculation augmentent jusqu'à un certain point proportionnellement à l'augmentation du capital, l'introduction d'un élément de proportionnalité dans l'ensemble des droits pourrait aboutir à un barème de droits plus juste.

47. Cependant, si nous sommes disposé à admettre que l'immatriculation des grandes sociétés et l'enregistrement des vastes émissions d'actions, éventuellement liées à une fusion ou à une restructuration, peuvent nécessiter davantage de temps que les opérations d'immatriculation en règle générale, nous mettons en doute l'idée que les coûts de telles opérations augmentent directement proportionnellement au montant du capital souscrit. Le gouvernement danois le reconnaît lui-même implicitement lorsqu'il laisse entendre que son barème de droits introduit un élément de solidarité entre les grandes et les petites sociétés. Comme Norsk Hydro et Tryg-Baltica Forsikring l'ont souligné à l'audience, une telle solidarité est difficilement conciliable avec le principe de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, selon lequel, si un État membre peut percevoir des droits différents pour les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, « aucun des montants exigés pour chacune des sociétés [ne devrait dépasser] les coûts de l'opération d'immatriculation ». Contrairement à ce que suggère le ministère danois, nous ne pensons pas que l'arrêt Corbeau, précité ci-dessus, soit pertinent ici. A la différence, par exemple, d'un bureau de poste qui doit fournir des services non rentables à la population des districts environnants, il n'existe aucune raison particulière empêchant la direction de fixer ses redevances de telle sorte qu'elles couvrent les coûts des différents services offerts aux sociétés de différentes tailles. Cela doit être

cependant être mis en balance avec le droit pour un bureau d'immatriculation de fixer raisonnablement ses droits sur la base de coûts moyens.

48. En tout état de cause, il est clair, dans le présent cas d'espèce, que le droit proportionnel va au-delà de l'application du principe de solidarité. L'absence de toute corrélation directe entre les coûts de l'enregistrement et le montant du capital augmenté, le niveau élevé du droit proportionnel (4 pour 1 000 DKR) et l'absence de tout plafond sur ces droits auront inévitablement conduit, pendant la période en question, à percevoir des droits supérieurs au total à l'ensemble des coûts des services fournis aux sociétés. Cela est confirmé par l'existence des excédents dont font état les tableaux figurant dans l'ordonnance de renvoi. Si nous admettons que de faibles excédents ou des excédents à caractère exceptionnel peuvent être nécessaires pour couvrir des engagements futurs en matière de retraite (dépendant du financement des pensions), pour ajouter aux réserves d'amortissement, en vue du remplacement des immobilisations corporelles ou pour couvrir les déficits d'autres exercices, les importants excédents régulièrement dégagés dont l'existence a été démontrée par les chiffres de la Cour des comptes, ou même par ceux de la Direction, sont difficilement compatibles avec l'idée que la direction aurait tout juste couvert ses frais. Du reste, il ressort de l'ordonnance de renvoi que la Cour des comptes est parvenue à la conclusion que les droits perçus par la direction étaient bien supérieurs aux coûts (qui incluent d'ailleurs le coût de certaines activités ne pouvant être considérées comme des services fournis aux sociétés).

49. En définitive, il appartient toutefois à la juridiction nationale, à la lumière des critères ci-dessus et des chiffres dont elle dispose, de déterminer le montant des coûts de la direction qui pouvaient légalement être répercutés sur les demandresses à la procédure au principal, ainsi que le montant de tout remboursement dû.

50. En ce qui concerne la troisième question de la juridiction nationale, il est clair à la lecture de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* qu'un État membre est en droit de percevoir des redevances forfaitaires lorsque les coûts des services particuliers seraient difficiles à déterminer. Il nous semble que tel sera le cas de figure normal, puisqu'il est vraisemblable que l'individualisation des coûts n'est pas praticable dans le cas d'un registre des sociétés chargé de traiter un grand nombre d'opérations relativement minimales. Les États membres sont cependant tenus de revoir périodiquement l'évaluation des droits, peut-être même chaque année, afin de veiller à ce qu'ils reflètent les coûts des opérations concernées.

51. Par sa cinquième question, la juridiction nationale cherche à savoir si les remboursements, qui devraient le cas échéant être effectués, doivent prendre pour base le droit correspondant au coût du service particulier au moment de l'exécution de celui-ci, ou si le calcul peut se fonder sur une évaluation large sur une plus longue période, telle qu'un exercice comptable ou le délai dans lequel il est possible en droit interne d'introduire une action en répétition.

52. A notre avis, il convient de laisser à la juridiction nationale le soin d'apprécier au mieux le montant de tout remboursement dû à la lumière des chiffres dont elle dispose. Elle pourrait prendre pour base de calcul soit le coût réel, pour l'autorité en charge du registre, des services particuliers fournis à chaque société, soit si cela n'est pas possible le coût moyen des services à la date ou aux environs de la date concernée, ou si nécessaire sur une période plus longue. Si le remboursement prend pour base les coûts moyens, il peut y avoir lieu pour la juridiction nationale, si elle est en mesure de le faire, de corriger les chiffres pour tenir compte des coûts différents des opérations importantes et des opérations plus minimales.

Sur les sixième et septième questions

53. Par sa sixième question, la juridiction nationale demande si le droit communautaire l'empêche de rejeter les actions en répétition au motif que les redevances ont été perçues en application de règles en vigueur depuis longtemps et que tous considéraient comme licites. La septième question de la juridiction nationale a pour objet de faire préciser si le délai de prescription de l'action peut commencer à courir à une date antérieure à la transposition correcte de la directive.

54. Cette dernière question est inspirée par l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire

Emmott³², qui concernait la directive sur l'égalité de traitement³³. Dans cette affaire, les autorités irlandaises n'avaient pas accordé à M^{me} Emmott des prestations uniformisées conformément à la directive avant le 28 janvier 1988, alors que cette directive devait être transposée au plus tard le 23 décembre 1984. M^{me} Emmott avait introduit une demande en justice pour obtenir des prestations uniformisées à compter du 23 décembre 1984. Les autorités irlandaises répliquaient qu'elle n'avait pas introduit sa demande dans le délai de trois mois à compter de la date à laquelle les motifs de la demande étaient apparus, comme l'exigeait le droit irlandais. La Cour a cependant jugé que:

qu'au moment de cette transposition qu'est créée la sécurité juridique nécessaire pour exiger des justiciables qu'ils fassent valoir leurs droits.

Il s'ensuit que, jusqu'au moment de la transposition correcte de la directive, l'État membre défaillant ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment »³⁴.

« Aussi longtemps que la directive n'est pas correctement transposée en droit national, les justiciables n'ont pas été mis en mesure de connaître la plénitude de leurs droits. Cette situation d'incertitude pour les justiciables subsiste même après un arrêt par lequel la Cour a considéré que l'État membre en cause n'a pas satisfait à ses obligations au titre de la directive et même si la Cour a reconnu que l'une ou l'autre des dispositions de la directive est suffisamment précise et inconditionnelle pour être invoquée devant une juridiction nationale.

Seule la transposition correcte de la directive mettra fin à cet état d'incertitude et ce n'est

55. Les gouvernements danois, français, italien et du Royaume-Uni estiment que le principe formulé ci-dessus est trop large dans la mesure où il a pour conséquence de faire peser sur les États membres une responsabilité rétroactive quasiment illimitée. Norsk Hydro et Tryg-Baltica, Alka Forsikring e. a. ainsi que la Commission soutiennent que la Cour doit s'en tenir à son arrêt Emmott, de sorte que le délai de prescription quinquennal n'a pas commencé à courir avant le 1^{er} mai 1992, date à laquelle le royaume de Danemark a mis en œuvre la directive en supprimant le droit complémentaire. Ils font valoir qu'autoriser un État membre à exciper de délais de prescription dans un cas tel que celui de la présente espèce permettrait à celui-ci de se soustraire aux conséquences de son propre comportement illicite et le dissuaderait de prendre des mesures pour remédier aux lacunes de sa législation.

32 — Précité dans la note 3.

33 — Directive 79/7/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative à la mise en œuvre progressive du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale (JO 1979, L 6, p. 24).

34 — Points 21 à 23 de l'arrêt.

56. Dans les développements qui suivent, nous expliquerons pourquoi nous estimons que les critiques des gouvernements à l'égard de l'arrêt Emmott sont fondées et démontrent qu'une interprétation extensive de cet arrêt n'est pas compatible, en tout état de cause, avec la jurisprudence subséquente de la Cour. Nous montrerons cependant également, à la lumière d'autres évolutions ultérieures de la jurisprudence de la Cour en matière de recours formés devant les juridictions nationales, que le souci qui a conduit la Commission à préférer une lecture large de l'arrêt Emmott peut être aménagé dans un système cohérent de recours qui offre un juste équilibre entre la nécessité d'une protection efficace des droits résultant de l'ordre communautaire, y compris ceux découlant des directives, et les principes de respect de l'autonomie de la procédure nationale et de la sécurité juridique. Dans ce contexte, nous examinerons, pour finir, les règles danoises qui ici sont en cause.

Les critiques à l'égard de l'arrêt Emmott

57. Tous les gouvernements ont insisté sur l'ampleur des conséquences financières de l'arrêt Emmott. Par exemple, à l'audience, le gouvernement italien a fait valoir que, à la suite de l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, les juridictions italiennes, faisant application du principe de l'arrêt Emmott, avaient écarté la prescription triennale édictée par le droit national, exposant l'État italien à des demandes de remboursement de montants très élevés. De même, le gouvernement français a fait état d'un arrêt du 9 juillet 1996 rendu par la Cour de cassation française se référant à l'arrêt

Emmott, qui a décidé que l'administration fiscale ne pouvait exciper des délais de prescription édictés par la loi française pour obtenir le rejet de demandes remontant aux années 70, qui s'appuyaient sur l'arrêt Bautiaa et Société française maritime³⁵ de la Cour d'où il résultait que le droit d'enregistrement de 1,2 %, perçu en France sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion, était illicite.

58. Le gouvernement français a également observé que l'arrêt Emmott, qui se fonde sur le caractère particulier des directives en droit communautaire, a pour résultat paradoxal qu'une plus grande protection est accordée aux droits résultant des directives qu'à ceux conférés par des règlements et par le traité lui-même.

59. Sur le raisonnement qui sous-tend l'arrêt Emmott, le gouvernement français fait observer que la solution retenue par la Cour, selon laquelle, tant qu'une directive n'a pas été correctement transposée en droit national, les justiciables ne sont pas en mesure de connaître la plénitude de leurs droits, n'a pas été motivée dans l'arrêt. Le gouvernement français a cependant cité l'extrait des conclusions de l'avocat général M. Mischo dans lequel ce dernier a fait valoir que la nature même de la directive s'opposait à la prise en considération de la date d'expiration de son délai de transposition comme point de départ du délai de prescription

35 — Arrêt du 13 février 1996 (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505)

triennal applicable au recours. Il a affirmé que:

« Le principe que 'nul n'est censé ignorer la loi' ne saurait être opposé aux particuliers s'agissant d'une directive non encore transposée. Une directive ne lie que l'État membre; elle n'est pas adressée aux particuliers³⁶. On ne saurait donc déduire de la directive en tant que telle des obligations pour les particuliers. Dès lors elle ne peut pas non plus déclencher un délai de recours qui serait opposable à ces derniers.

On peut également rappeler à cet égard que la publication des directives au *Journal officiel des Communautés européennes*, qui a été invoquée à l'audience par les parties défenderesses, est fondamentalement différente de celle dont font l'objet les actes obligatoires pour les particuliers. Il ne s'agit pas d'une 'publication légale', ayant des effets juridiques, comme dans le cas des règlements, mais uniquement d'une publication pour information.

Il n'est d'ailleurs pas sans intérêt de remarquer que le texte de la directive publiée ne permet pas aux particuliers de connaître avec exactitude la date limite de transposition de celle-ci. En effet, ce texte mentionne uniquement l'existence d'un délai avant l'expi-

ration duquel l'État membre, destinataire de la directive, devra l'avoir transposée ainsi que le fait que ce délai commence à courir à la date de la notification de la directive à l'État membre. Or, cette date n'y figure pas et il n'existe aucune raison de supposer qu'elle soit connue des particuliers.

De plus, s'il est certes vrai que l'interprétation donnée par la Cour dans un arrêt préjudiciel a un effet rétroactif dans la mesure où elle indique comment la norme interprétée aurait dû être comprise depuis l'origine, il est cependant tout aussi indiscutable que, avant que la Cour n'ait tranché la question, il n'est pas certain que la directive, ou tel ou tel de ses articles, ait un effet direct »³⁷.

60. Le gouvernement français critique le raisonnement de l'avocat général pour un certain nombre de motifs. Tout d'abord, le fait que la directive ne s'adresse pas aux particuliers n'empêche pas sa publication, selon le gouvernement français, de faire courir un délai de prescription. Il se réfère par analogie aux décisions de la Commission en matière d'aides d'État qui, bien qu'adressées aux États membres, doivent être attaquées devant le Tribunal de première instance par l'entreprise bénéficiaire de l'aide ou ses concurrents dans les deux mois de leur publication.

36 — Voir l'arrêt du 26 février 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723).

37 — Points 26 à 29 des conclusions.

61. En second lieu, il soutient qu'il importe peu de savoir si la publication d'une directive répond à une obligation légale instituée par le traité. Ce qui importe, c'est de savoir si elle a effectivement été publiée. Les directives sont systématiquement publiées, en pratique, depuis de nombreuses années, et l'article 191 du traité, tel qu'amendé par le traité sur l'Union européenne, exige désormais la publication de la plupart des directives.

62. En troisième lieu, le gouvernement français n'est pas convaincu par l'argument selon lequel une directive ne fait pas toujours apparaître clairement à quel moment le délai de transposition, qui court à compter de la date de notification à l'État membre, vient à expiration. Le gouvernement français soutient que, dans ces cas de figure, qui sont rares, la date d'adoption de la directive fournira un indice que l'on peut considérer comme approprié et qu'une juridiction nationale, pour l'application d'un délai de prescription, peut tenir compte de toute incertitude existant sur ce point.

63. Enfin, le gouvernement français estime que le fait que l'on puisse douter de l'effet direct d'une disposition n'exonère pas le justiciable de son obligation de faire preuve de diligence et de prendre les mesures nécessaires pour la préservation de ses droits. Le gouvernement français fait observer, en outre, que le même doute peut exister en ce qui concerne une disposition du traité.

64. Même si, comme nous l'expliquerons ci-après, nous pensons que la solution de l'arrêt Emmott peut s'expliquer, nous partageons les réserves des gouvernements sur le caractère général des termes employés dans cet arrêt.

65. Comme le fait observer le gouvernement français, il ne ressort pas clairement de l'arrêt pour quels motifs précis la Cour a estimé qu'un particulier ne pouvait connaître avec certitude la plénitude de ses droits avant la transposition correcte de la directive. Pour les motifs exposés par le gouvernement français, nous ne pensons pas, tout d'abord, qu'un justiciable puisse être considéré comme ignorant l'existence d'une directive au simple motif qu'elle n'a pas été transposée en droit interne. Les anomalies relevées par l'avocat général M. Mischo, à savoir l'absence de toute obligation de publication et le fait que la date ultime de mise en œuvre d'une directive n'apparaisse pas toujours très clairement dans la directive elle-même, provenaient du fait que les règles pertinentes du traité et la pratique du législateur communautaire ne reflétaient pas à l'époque la valeur rehaussée que la Cour a accordée aux directives dans sa jurisprudence, à savoir celle d'instruments créant des droits que les justiciables peuvent invoquer devant les juridictions nationales. Il serait quelque peu paradoxal d'invoquer de telles anomalies — qui en tout état de cause sont à présent corrigées³⁸ — pour étayer l'idée — elle-même paradoxale — que les droits découlant de directives seraient mieux protégés que

38 — Les directives doivent à présent être publiées, en règle générale, en vertu de l'article 191 du traité, tel que modifié par l'article G, point 63, du TUE. La date d'expiration du délai de transposition semble actuellement être soit explicitement mentionnée, soit fixée par référence à la date de publication.

ceux découlant du traité lui-même ou d'actes qui sont directement applicables en vertu du traité.

66. En outre, l'idée que, en l'absence de transposition correcte d'une directive, le justiciable ne puisse jamais être sûr de la plénitude de ses droits est difficilement conciliable, à notre avis, avec les conditions de l'effet direct des directives. L'effet direct d'une disposition d'une directive présuppose que le contenu fondamental du droit conféré est suffisamment clair (ou, tout au moins, susceptible d'être déterminé en justice) pour être protégé par l'ordre juridique national. Il est incohérent d'admettre qu'une disposition est suffisamment claire pour ouvrir des droits aux justiciables devant les juridictions nationales, tout en soustrayant, dans le même temps, ce justiciable aux délais fixés en droit interne pour l'exercice de ces droits, au motif que les droits qui lui sont conférés ne sont pas suffisamment clairs. Cela conduit au résultat inéluctable et totalement aberrant que nous avons déjà mentionné, qui consiste à conférer un statut privilégié aux directives par comparaison à d'autres actes du droit communautaire, même de rang supérieur. La reconnaissance de l'effet direct des directives visait sûrement à assurer que, malgré une transposition imparfaite, les droits qu'elles étaient censées conférer bénéficient du même degré de protection devant les juridictions nationales que ceux résultant du droit communautaire directement applicable.

67. En tout état de cause, nous ne sommes pas certain qu'un justiciable puisse avoir plus de doutes sur ses droits dans le cas d'une directive non transposée que dans le cas

d'une disposition du traité. Bien qu'elles ne nécessitent pas de transposition en droit interne, les dispositions du traité, qui sont par nature formulées en termes généraux, laissent place à une grande marge d'incertitude quant à l'étendue des droits qu'elles confèrent, le cas échéant, aux particuliers.

68. Les arguments avancés par les gouvernements en ce qui concerne les conséquences financières de l'arrêt Emmott soulèvent également une importante question de principe. Comme ils le font observer à juste titre, l'arrêt Emmott, pris à la lettre, exposerait les États membres au risque de réclamations à compter de la date ultime du délai de transposition de la directive. Ainsi, il rendrait possible l'introduction d'actions au titre des 25 dernières années, en dépit des délais de prescription du droit national, sur le fondement de la directive 69/335 qui devait être transposée au plus tard le 1^{er} janvier 1972.

69. Par ailleurs, cette responsabilité existerait même en cas de violation minimale ou involontaire. Une telle solution méconnaît totalement l'équilibre qui doit être maintenu dans tout ordre juridique entre les droits du justiciable, d'une part, et l'intérêt général, d'autre part, qui exige que l'État bénéficie d'une certaine sécurité juridique. Cela vaut en particulier dans les affaires fiscales ou de sécurité sociale, où les autorités publiques assument la responsabilité particulière d'appliquer quotidiennement la législation fiscale et sociale à un grand nombre d'affaires.

70. La marge d'erreur dans l'application de cette législation est considérable. Malheureusement, il en est ainsi particulièrement dans le cas de la législation communautaire qui est souvent assez mal rédigée. A titre d'exemple, la disposition en cause dans l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* et dans la présente affaire n'est pas vraiment un modèle de clarté: la directive ne donne aucune indication sur le sens des termes « droits ayant un caractère rémunérateur » ni sur la façon dont il faut les calculer. Les affaires récentes *Argos Distributors*³⁹ et *Elida Gibbs*⁴⁰ fournissent un autre exemple de demandes de remboursement portant sur des montants considérables pouvant naître d'une erreur relativement minime⁴¹ dans la transposition d'une directive fiscale communautaire. Dans ces affaires, la Cour a jugé que le traitement fiscal accordé au Royaume-Uni aux opérations de remise de bons — largement utilisés dans cet État membre comme technique de promotion commerciale — n'était pas conforme à la sixième directive TVA. Les demandes de remboursement qui en résultent seraient, à ce que l'on dit, de l'ordre de 200 à 400 millions de UKL⁴².

71. On pourrait objecter qu'il n'est pas déraisonnable d'exiger que les États membres remboursent les taxes indûment perçues étant donné qu'ils n'avaient pas le droit de les percevoir à l'origine. Cependant, cette position méconnaît la nécessité pour les États et les organismes publics de planifier leurs dépenses et recettes et de veiller à ce que

leurs budgets ne soient pas bouleversés par d'importantes dettes non prévues. Cette nécessité était particulièrement nette dans l'affaire *Denkavit e. a.*⁴³, où il s'agissait de demandes de remboursement de cotisations annuelles instituées par les chambres de commerce et d'industrie néerlandaises pour financer leurs activités. Comme nous l'avons observé dans nos conclusions sous cet arrêt, des demandes de remboursement des cotisations payées pendant les vingt dernières années auraient des conséquences très graves pour leurs finances⁴⁴.

72. En résumé, par conséquent, nos principales réserves à l'égard d'une interprétation large de l'arrêt *Emmott* sont que cette interprétation méconnaît la nécessité, admise par tous les ordres juridiques, d'une certaine sécurité juridique pour l'État, en particulier lorsque les violations sont relativement minimales ou involontaires; elle va au-delà de ce qui est nécessaire pour conférer aux directives une protection efficace; et elle place les droits découlant des directives dans une situation indûment privilégiée par comparaison aux autres droits communautaires. En outre, une interprétation large n'est pas compatible avec la jurisprudence ultérieure de la Cour en matière de délais.

39 — Arrêt du 24 octobre 1996 (C-288/94, Rec. p. I-5311).

40 — Arrêt du 24 octobre 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339).

41 — On peut relever que dans ses conclusions du 27 juin 1996, sous ces deux arrêts, l'avocat général M. Fennelly avait retenu un autre point de vue que celui adopté par la Cour.

42 — *The Times*, 25 octobre 1996.

43 — Arrêt du 11 juin 1996 (C-2/94, Rec. p. I-2827).

44 — Point 64 de nos conclusions.

La jurisprudence ultérieure en matière de délais

73. Il résulte des arrêts Steenhorst-Neerings⁴⁵ et Johnson⁴⁶ que l'arrêt Emmott n'empêche pas d'invoquer les règles limitant l'effet rétroactif de la demande. On pourrait penser que ces délais se distinguent des délais de recours tels que le délai de trois mois pour introduire l'action dans l'affaire Emmott; ces derniers constituent une cause de forclusion absolue du recours tandis que les premiers ne font que limiter l'étendue de la demande: voir le point 21 de l'arrêt Steenhorst-Neerings.

74. Comme nous l'expliquerons ci-après⁴⁷, les arrêts Steenhorst-Neerings et plus particulièrement Johnson laissent entendre cependant que, dans l'arrêt Emmott, c'était l'application du délai dans les circonstances propres au cas d'espèce qui avait privé M^{me} Emmott de l'opportunité de faire valoir ses droits découlant de la directive devant les juridictions. En outre, nous ne sommes pas certain qu'il soit possible d'établir une distinction générale du type précité entre les deux catégories de délais. Ainsi, un délai quinquennal pour introduire un recours, s'il s'applique à des versements continus de taxes ou de prestations, pourrait également être considéré comme une règle limitant à cinq ans l'effet rétroactif de la demande. A l'inverse, une règle telle que celle qui était en cause dans l'affaire Johnson, qui limite le

droit de percevoir les prestations à une période ne pouvant excéder douze mois avant l'introduction de la demande, peut également être considérée comme un délai de prescription rendant impossible après douze mois tout recours portant sur une période donnée; bien que, dans la plupart des cas, l'application d'un tel délai réduise uniquement le montant des prestations payées, il conduira à rejeter totalement le recours dans tous les cas où l'intéressé a cessé d'avoir droit aux prestations douze mois avant l'introduction du recours.

75. Certains délais ont une nature hybride. Ainsi, le droit du Royaume-Uni fixe souvent des délais relativement brefs pour contester les avis de recouvrement et de liquidation des dettes fiscales en cours, tout en autorisant parallèlement le contribuable à introduire un recours au titre des précédents exercices pour des motifs plus limités⁴⁸. Ce dernier type de délai, bien que formulé comme un délai limitant l'effet rétroactif des demandes, peut également être considéré comme une extension du délai de recours, mais ne jouant que pour des motifs plus limités.

76. Quoiqu'il en soit, comme nous l'avons observé dans nos observations sous l'affaire Denkavit e. a., le raisonnement de la Cour dans l'arrêt Emmott, en particulier l'idée que le justiciable ne peut être certain de la plénitude de ses droits tant que la directive n'a pas été correctement transposée, empêcherait, s'il était appliqué sans aucune

45 — Arrêt du 27 octobre 1993 (C-338/91, Rec. p. I-5475).

46 — Arrêt du 6 décembre 1994 (C-410/92, Rec. p. I-5483).

47 — Voir les points 85 et 86.

48 — Voir, par exemple, la section 33 du Taxes Management Act 1970.

réserve, les États membres de se prévaloir du premier type de délai, comme du second. Les deux types de délai permettent à l'État membre, malgré l'incertitude du justiciable, de rejeter des demandes concernant des périodes pendant lesquelles une directive n'avait pas été correctement transposée.

covich e. a.⁵⁰ dans lequel la Cour a reconnu aux particuliers le droit de demander réparation à un État membre pour les pertes ou préjudices causés par l'absence de transposition d'une directive. Au cours des derniers mois, la Cour a rendu deux autres arrêts en matière d'action en responsabilité qui sont particulièrement intéressants pour notre affaire.

77. En outre, l'affaire BP Soupergaz⁴⁹ concernait un type de délai analogue à celui en cause dans l'arrêt Emmott, à savoir un délai triennal d'introduction du recours fixé par la loi grecque, et, cependant, la Cour, tout en citant l'arrêt Emmott, n'a pas laissé entendre que cet arrêt empêchait d'invoquer un délai en l'absence de transposition correcte de la sixième directive TVA.

La jurisprudence récente en matière de responsabilités des États

78. Les questions soulevées par l'arrêt Emmott ne peuvent cependant pas être appréciées de façon isolée. Il est nécessaire, pour déterminer si le degré de protection de droits communautaires — en particulier ceux qui résultent des directives — est approprié, de prendre en compte également les évolutions plus récentes de la jurisprudence, en particulier la ligne jurisprudentielle dont le point de départ est constitué par l'arrêt Fran-

79. Dans l'arrêt Comateb e. a.⁵¹, la Cour a jugé qu'un État membre pouvait, sous certaines conditions, refuser de rembourser des taxes prélevées en violation du droit communautaire au motif que ce remboursement constituerait un enrichissement injuste de l'opérateur économique. Dans le cadre d'actions en restitution, une juridiction nationale pourrait, lorsque le droit interne le permet, tenir compte du dommage subi par l'opérateur sous la forme d'un manque à gagner, supprimant totalement ou partiellement tout enrichissement sans cause de sa part. La Cour a également reconnu le droit pour l'opérateur d'introduire une action en responsabilité distincte, sous réserve des conditions énoncées dans l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame⁵², devant les juridictions compétentes, conformément aux procédures de droit national appropriées afin d'obtenir réparation de la perte causée par les taxes indûment payées (que ces taxes aient été répercutées ou non).

50 — Arrêt du 19 novembre 1991 (C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357).

51 — Arrêt du 14 janvier 1997 (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165).

52 — Arrêt du 5 mars 1996 (C-46/93 et C-48/93, Rec. p. I-1029).

49 — Arrêt du 6 juillet 1995 (C-62/93, Rec. p. I-1883).

80. Dans l'affaire Sutton⁵³, la Cour a jugé que l'article 6 de la directive sur l'égalité de traitement n'imposait pas à un État membre de verser des intérêts sur des arriérés de prestations de sécurité sociale telles qu'une allocation d'invalidité lorsque le retard dans le paiement de la prestation a été le résultat d'une discrimination interdite par la directive. La Cour a distingué cette hypothèse de son arrêt Marshall II⁵⁴ où elle avait jugé que les indemnités pour licenciement discriminatoire ne pouvaient exclure des facteurs tels que l'écoulement du temps qui réduirait sa valeur; dans un tel cas, les intérêts constituaient un élément essentiel de l'indemnisation. Au contraire, les sommes payables sous forme d'arriérés de prestations de sécurité sociale ne constituaient en aucun cas l'indemnisation d'une perte ou d'un dommage du type de celui en cause dans l'arrêt Marshall II. Cependant, la Cour a souligné que M^{me} Sutton pourrait introduire une action en responsabilité si les conditions énoncées dans l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame étaient réunies. C'est à la juridiction nationale qu'il appartenait de vérifier si tel était le cas et de fixer le montant des dommages et intérêts.

81. Ainsi, dans ces arrêts, la Cour a admis que les demandes visant à un remboursement ou au rétablissement dans des droits formés contre les autorités de l'État, d'une part, et les actions en responsabilité contre l'État, d'autre part, pouvaient coexister en tant que voies de droit indépendantes en matière fiscale et de sécurité sociale. Les actions en remboursement ou en rétablissement dans des droits et les actions en responsabilité sont des recours de nature différente, et ce

qui peut être obtenu au titre de chaque recours peut différer. Ainsi, les intérêts sur les arriérés de prestations, qui ne peuvent être obtenus dans le cadre d'une action en rétablissement dans des droits, peuvent être obtenus dans le cadre d'une action en responsabilité.

82. Il nous semble que, en matière fiscale et de sécurité sociale, un particulier pourrait, lorsque les conditions d'une action en responsabilité telles qu'énoncées dans l'arrêt Francovich e. a. sont réunies, obtenir l'entière réparation de la perte ou du préjudice subi, y compris le montant de la taxe indûment payée ou de la prestation non versée à tort (sous réserve de la compensation avec des sommes effectivement perçues par l'exercice d'autres recours). L'obligation de limiter le préjudice ou la perte en exerçant d'autres voies de recours, admise par la Cour dans l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame⁵⁵, n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de l'aspect du recours portant sur le remboursement ou le rétablissement dans des droits, c'est-à-dire le montant de la taxe indûment payée ou de la prestation non versée à tort. Tandis que l'obligation de limiter le préjudice s'applique en cas de manque à gagner, la perte correspondant à la taxe indûment payée ou au refus des prestations ne peut pas être aggravée par le retard dans l'introduction de la procédure⁵⁶.

53 — Arrêt du 22 avril 1997 (C-66/95, Rec. p. I-2163).

54 — Arrêt du 2 août 1993 (C-271/91, Rec. p. I-4367).

55 — Point 84 de l'arrêt.

56 — Les intérêts sur le montant principal traduisent uniquement le fait que l'État, et non pas le particulier, a eu l'usage des fonds pendant la période en question; on ne peut les considérer comme une aggravation de la perte.

83. L'existence d'une action en responsabilité totalement indépendante, soumise à un délai plus long que ceux, relativement brefs, prescrits dans de nombreux États, pour les actions en remboursement ou en rétablissement dans des droits, est compatible avec la nature différente de la demande. Son fondement n'est pas seulement l'enrichissement sans cause de l'État résultant d'une simple erreur dans l'application quotidienne d'une réglementation technique, mais une violation grave de droits individuels, nécessitant un réexamen de l'équilibre entre ces droits et l'intérêt général à une certaine sécurité juridique pour l'État.

84. Une telle approche présente un certain nombre d'avantages. Elle protège largement les droits individuels dans le cadre des voies de recours et délais existants, et dispense d'écarter les délais prescrits en droit national pour les actions en remboursement ou en rétablissement dans des droits. Elle établit un juste équilibre entre les droits des particuliers et l'intérêt général à la sécurité juridique; en particulier, elle tient exactement compte du degré de culpabilité de l'État dans l'absence de mise en œuvre correcte d'une directive et permet que les recours soient correctement distingués et exercés devant les juridictions appropriées, conformément aux conditions de fond et de forme applicables, en particulier les délais. De plus, tout en n'accordant pas un traitement injustement privilégié aux droits résultant des directives communautaires, une telle approche fournira néanmoins pour les États membres une incitation importante à transposer les directives à temps et à faire tous leurs efforts pour le faire correctement; elle les encouragera

également à réparer sans retard toute inexactitude qui apparaîtrait, par exemple en raison d'un arrêt de la Cour.

La portée de l'arrêt Emmott

85. Dans l'affaire Emmott, le fait qu'il aurait semblé inéquitable dans les circonstances particulières de l'espèce de permettre aux autorités irlandaises d'exciper du délai fixé par le droit interne a constitué un facteur important. Comme nous l'avons observé dans nos conclusions sous l'arrêt Denkavit e. a.⁵⁷, la Cour, dans ses arrêts Steenhorst-Neerings et Johnson, a insisté sur les circonstances suivantes: M^{me} Emmott avait demandé le paiement des prestations en question en se fondant sur l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire McDermott et Cotter⁵⁸. Les autorités administratives avaient refusé de faire droit à sa demande jusqu'à ce que le litige concernant la directive, pendant devant les juridictions nationales, soit tranché; et les autorités avaient tenté d'invoquer le délai de prescription de l'action malgré l'absence de transposition correcte de la directive.

86. En conséquence, comme l'a énoncé la Cour dans l'arrêt Johnson⁵⁹, « la solution dégagée dans l'arrêt Emmott était justifiée

57 — Précité dans la note 43.

58 — Arrêt du 24 mars 1987 (C-286/85, Rec. p. 1453).

59 — Point 26 de l'arrêt.

par les circonstances propres à cette affaire, dans lesquelles la forclusion aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu de la directive ».

87. On trouve des décisions semblables, fondées sur des principes d'équité et de bonne foi, dans la jurisprudence des juridictions nationales⁶⁰. Nous ne pensons pas, en réalité, qu'il soit nécessaire d'élaborer une nouvelle règle de droit communautaire pour expliquer la solution de l'arrêt Emmott. Comme nous l'avions suggéré dans nos conclusions sous l'arrêt Denkvit e. a., l'arrêt Emmott peut être considéré comme une application, quoique nouvelle, des principes bien établis énoncés par l'arrêt Rewe et la jurisprudence ultérieure⁶¹, en particulier le principe selon lequel l'exercice de droits communautaires ne doit pas être rendu excessivement ou indûment difficile. L'arrêt

peut être compris comme énonçant l'idée qu'un État membre ne peut exciper d'un délai de forclusion lorsqu'une faute lui est imputable à la fois pour défaut de mise en œuvre d'une directive et pour obstruction à l'exercice d'une voie de recours fondée sur cette circonstance, ou peut-être lorsque le retard dans l'exercice de la voie de recours est dû, d'une autre façon, à l'attitude des autorités nationales. Dans l'affaire Emmott, la faute de l'État membre, consistant à faire obstruction au recours, s'est combinée avec la situation de M^{me} Emmott, particulièrement peu protégée en sa qualité d'individu dépendant de l'assistance sociale.

88. Il nous semble que, ainsi compris, le principe de l'arrêt Emmott, bien que circonscrit à des circonstances tout à fait exceptionnelles, continue de constituer une garantie importante, en dépit des dernières évolutions jurisprudentielles que nous venons d'exposer ci-dessus. Un justiciable doit pouvoir faire usage de toutes les voies de recours qui sont à sa disposition. L'existence d'une autre action, comme une action en responsabilité devant les juridictions compétentes, ne peut justifier l'obstruction à une action en remboursement ou rétablissement dans des droits qu'un justiciable tentait d'exercer.

La présente espèce

89. En ce qui concerne la septième question de la juridiction nationale, nous sommes par

60 — Voir, pour comparaison, le jugement du Baden-Württembergischer Verwaltungsgerichtshof du 21 octobre 1992 (*Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg* 1993, 220). La juridiction, invoquant le principe de bonne foi applicable en droit administratif allemand, a écarté le délai de forclusion fixé par le droit national pour l'introduction des recours en annulation des actes administratifs parce que l'autorité concernée avait fait croire aux particuliers qu'elle était en train de réexaminer l'affaire. Voir également, en droit anglais, l'arrêt de l'English Court of Appeal dans Unilever [1996] COD421 (où il a été jugé que constituerait un abus de pouvoir le fait pour les autorités fiscales d'invoquer un délai de prescription de deux ans pour la réclamation de pertes lorsqu'elle ne l'avait pas fait auparavant) et l'Order 53 du Rules of the Supreme Court qui autorise une prorogation du délai de trois mois pour agir en justice en cas de « juste motif » justifiant le retard du demandeur.

61 — Voir les arrêts du 16 décembre 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989, point 5); du 16 décembre 1976, Comet (45/76, Rec. p. 2043, point 13); du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/92, Rec. p. 3595, point 12); Emmott, précité dans la note 3, point 16; Francovich e. a., précité dans la note 50, point 43; Steenhorst-Neerings, précité dans la note 45, point 15; Johnson, précité dans la note 46, point 21; du 14 décembre 1993, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12); du 14 décembre 1995, Van Schijndel et Van Veen (C-430/93 et C-431/93, Rec. p. I-4705, point 17, et du 8 février 1996, FMC e. a. (C-212/94, Rec. p. I-389, point 71).

conséquent d'avis qu'un État membre est en droit d'exciper d'un délai raisonnable de forclusion fixé par le droit interne pour s'opposer à des actions en justice fondées sur la directive communautaire, malgré l'absence de transposition correcte. Le délai de forclusion de cinq ans, fixé par le droit danois pour attaquer les décisions de la direction, paraît tout à fait raisonnable et ne semble pas rendre impossible ni indûment difficile l'exercice des droits tirés de la directive. Il ne semble pas non plus exister dans la présente affaire de circonstances particulières telles que dans l'arrêt Emmott.

90. Ce qui apparaît en revanche plus contestable, c'est le principe dit des « droits forestiers » auquel la juridiction de renvoi se réfère dans sa sixième question; principe énoncé par le Højesteret dans son arrêt du 17 janvier 1899, et qui tire son nom des droits qui étaient litigieux dans l'affaire. Ce principe, tel que décrit dans l'ordonnance de renvoi (les parties sont en désaccord sur sa portée et son effet), exigerait que la juridiction nationale, lorsqu'elle statue sur des demandes de restitution de taxes perçues sans l'habilitation nécessaire, tienne compte du fait que la taxe a été perçue en vertu de règles qui étaient en vigueur depuis longtemps sans que l'administration ni les autres parties n'aient su que ces taxes n'étaient pas autorisées.

91. Dans la mesure où l'effet du principe est de mettre à néant le délai raisonnable ordinairement fixé par le droit danois pour contester les taxes, il rend virtuellement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par la directive,

contrairement aux exigences énoncées par la Cour dans l'arrêt Rewe et la jurisprudence postérieure. Le principe est comparable à la règle que connaît le Royaume-Uni, jugée illicite par la Cour dans l'arrêt FMC c. a. ⁶². La Cour y a dit pour droit d'une règle nationale, selon laquelle une somme payée à une autorité publique à la suite d'une erreur de droit ne pourrait être recouvrée que si ce versement avait été effectué sous toutes réserves, ne répond manifestement pas à ces conditions, en ce qu'elle est de nature à affecter la protection effective des droits que les opérateurs concernés tirent du droit communautaire ⁶³.

Sur la huitième question

92. La dernière question consiste à savoir si l'article 10, sous c), combiné à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335 confère des droits que les justiciables peuvent invoquer devant les juridictions nationales. Il est clair que cette question doit recevoir une réponse affirmative, les dispositions en cause étant inconditionnelles et suffisamment précises. Cette réponse est implicitement contenue dans l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni ⁶⁴.

62 — Précité dans la note 61.

63 — Point 72 de l'arrêt.

64 — Voir le point 38 de nos conclusions sous cet arrêt, et sur l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive, voir l'arrêt du 28 mars 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447).

Conclusion

93. C'est pourquoi nous estimons que les questions déferées par l'Østre Landsret doivent recevoir les réponses suivantes:

- « 1) Les termes 'droits ayant un caractère rémunérateur' figurant à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, désignent les droits ayant un caractère rémunérateur perçus pour couvrir le coût des services particuliers fournis aux sociétés par les autorités publiques d'un État membre, y compris certains services obligatoires accomplis dans l'intérêt général. De tels services incluent la mise à jour du dossier de la société au sein du registre des sociétés prévu par la loi, et la vérification du respect des exigences en matière de dépôt et de publicité énoncées par le droit communautaire et par le droit interne. En ce qui concerne plus particulièrement l'examen des comptes et de la comptabilité, un État membre est en droit de percevoir des redevances pour vérifier que les comptes déposés sont conformes aux exigences légales ou boursières, mais n'est pas autorisé à obtenir la rémunération d'autres tâches faisant double emploi avec celles des contrôleurs légaux. Les services pouvant donner lieu à un droit ne comprennent pas les activités plus générales, telles que les travaux réglementaires préparatoires dans le secteur du droit des sociétés.

- 2) Pour calculer le montant des droits ayant un caractère rémunérateur devant être perçus en contrepartie de ces services, l'État membre est en droit de prendre en compte tous les coûts, y compris les frais généraux, qui sont directement liés à ces services. L'affectation des coûts doit se faire conformément aux principes généralement admis en matière de comptabilité analytique. En particulier, lorsque les coûts ne se rapportent que pour partie aux services en cause, une ventilation raisonnable doit être effectuée sur la base de critères appropriés. Les coûts liés aux intérêts et à l'amortissement, aux missions officielles et à la diffusion externe d'informations ne peuvent être pris en compte que dans la mesure où ils sont directement liés aux services précités. Un État membre peut limiter les droits aux opérations importantes et intégrer dans ces droits les coûts des services comparativement plus minimes.

- 3) Un État membre est en droit de fixer des droits forfaitaires lorsque l'évaluation des coûts individuels des services n'est pas réalisable. Il doit cependant revoir périodiquement ses droits, qu'ils soient fixés sur une base forfaitaire ou qu'ils contiennent un élément proportionnel, afin de s'assurer qu'ils ne dépassent pas les coûts moyens des services fournis. Un État membre ne peut imposer, en plus d'un droit forfaitaire, un droit dépourvu de plafond, augmentant directement proportionnellement au capital souscrit, lorsque cela aboutit à des droits qui globalement, en moyenne, dépassent le coût moyen des services fournis, et à un montant de droits anormalement élevé pour certaines sociétés.

- 4) Il convient de laisser à la juridiction nationale le soin d'apprécier au mieux tout remboursement dû, à la lumière des chiffres dont elle dispose. Elle pourrait prendre pour base de calcul soit le coût réel, pour l'autorité en charge du registre, des services particuliers fournis à chaque société, soit, si cela n'est pas possible, le coût moyen des services à la date ou aux environs de la date concernée, ou si nécessaire sur une période plus longue. Si le remboursement prend pour base les coûts moyens, il peut y avoir lieu pour la juridiction nationale, si elle est en mesure de le faire, de corriger les chiffres pour tenir compte des coûts différents des opérations importantes et des opérations plus minimes.

- 5) Le droit communautaire s'oppose au rejet d'une action en restitution de taxes perçues en violation de la directive 69/335, qui serait motivé par le fait que la taxe a été imposée en vertu de règles établies de longue date sans que ni les autorités ni les parties n'aient su que la taxe n'était pas autorisée.

- 6) Le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'un délai de forclusion fixé par le droit interne commence à courir avant la transposition correcte d'une directive par un État membre.

- 7) L'article 10, sous c), combiné à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335, confère des droits que les justiciables peuvent invoquer devant leurs juridictions nationales en l'absence de transposition correcte de la directive. »