

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JÁN MAZÁK

présentées le 25 mars 2010<sup>1</sup>

1. La Corte suprema di cassazione (Italie) a déferé à la Cour trois questions préjudicielles relatives à la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux<sup>2</sup>, libellées comme suit:

«1) L'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, aux termes duquel est soumise au droit d'apport l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature, doit-il être interprété en ce sens qu'il y a lieu de soumettre à impôt l'apport effectif, et non pas la simple décision d'augmentation de capital qui n'a pas été mise en œuvre en substance?

2) L'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit-il être interprété en ce sens que l'impôt doit s'appliquer exclusivement à la société bénéficiaire

et non également à l'officier ministériel qui rédige ou qui reçoit l'acte?

3) En tout état de cause, les moyens de défense que confère la réglementation italienne à l'officier ministériel sont-ils conformes au principe de proportionnalité, compte tenu du fait que, selon l'article 38 du décret du président de la République n° 131, du 26 avril 1986 [(supplément ordinaire à la GURI n° 99, du 30 avril 1986), dans sa version applicable à l'époque des faits (ci-après le 'décret n° 131/1986')], la nullité ou la possibilité d'annuler la décision d'augmentation de capital est dépourvue de pertinence et qu'il n'est possible d'obtenir le remboursement de l'impôt acquitté qu'après qu'un jugement civil prononçant la nullité ou l'annulation a acquis la force de la chose jugée?»

2. La juridiction de renvoi estime nécessaire la réponse de la Cour aux questions posées afin de pouvoir statuer sur le pourvoi introduit par le Ministero dell'Economia e delle Finanze et l'Agenzia delle Entrate contre le jugement rendu le 5 juillet 2004 par la Commissione tributaria regionale del Veneto (Italie) par lequel cette dernière, statuant

1 — Langue originale: le français.

2 — JO L 249, p. 25. Avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2009, la directive 69/335 a été abrogée par la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 46, p. 11).

en appel, a accueilli un recours formé par M. Speranza, notaire à Padoue (Italie), contre un avis de recouvrement concernant des droits d'enregistrement.

3. Les racines dudit litige remontent au 30 juillet 1993, date à laquelle l'assemblée extraordinaire de LEJA Srl (ci-après la «société LEJA»), sise à Padoue, a décidé de se transformer en société anonyme et d'augmenter son capital social de 20 000 000 ITL à 58 400 000 000 ITL (ci-après la «décision du 30 juillet 1993»). L'intégralité de l'augmentation de capital devait être souscrite par l'un des deux associés de la société LEJA, à savoir Tecnoitalia Srl moyennant l'apport de 6 244 actions de Lama dd, société de droit slovène dont la valeur avait été estimée, par une expertise ad hoc, à 58 380 000 000 ITL.

4. Le procès-verbal de l'assemblée extraordinaire susmentionnée a été rédigé par le notaire Speranza, lequel est ainsi devenu solidairement responsable du paiement du droit d'enregistrement, à supposer que ce droit soit qualifié d'impôt principal et non d'impôt complémentaire.

5. Étant donné que la décision du 30 juillet 1993 a été définitivement homologuée par la Corte d'appello di Venezia (Italie) et que, en vertu de la demande du notaire Speranza, elle a été enregistrée, l'acte d'augmentation de capital a été assujéti à un droit d'enregistrement.

6. L'administration fiscale a notifié un avis de recouvrement portant sur 578 102 000 ITL tant à la société LEJA qu'à M. Speranza, en tant que personne solidairement responsable du paiement.

7. Cependant, l'augmentation de capital décidée par la société LEJA n'a pas été réalisée, car il est apparu que la société Tecnoitalia Srl, qui devait souscrire l'intégralité de ladite augmentation, n'a jamais pu disposer des actions qui devaient être apportées à cette fin. La société LEJA a alors été déclarée en faillite. Par conséquent, M. Speranza, en tant que le notaire instrumentaire, est resté l'unique débiteur du droit d'enregistrement.

8. M. Speranza a formé un recours contre l'avis de recouvrement qui a été rejeté en première instance, avant d'être accueilli en appel par la Commissione tributaria regionale del Veneto.

9. Contrairement à la Commissione tributaria regionale del Veneto qui a qualifié l'impôt de complémentaire, la juridiction de renvoi est encline à le qualifier d'impôt principal et estime en conséquence que, sur la base de la réglementation nationale, le recours de M. Speranza devrait être rejeté. Néanmoins, elle s'est identifiée avec le doute invoqué par M. Speranza quant à la compatibilité de la réglementation nationale avec les dispositions de la directive 69/335.

10. Devant la Cour, des observations écrites ont été déposées par M. Speranza, le gouvernement italien ainsi que par la Commission des Communautés européennes. Tous ont été représentés à l'audience qui s'est tenue le 28 janvier 2010 à la demande de M. Speranza et du gouvernement italien.

## Cadre juridique

### *Directive 69/335*

11. Ainsi que cela ressort de son deuxième considérant, la directive 69/335 tend à éliminer par voie d'harmonisation des entraves de la libre circulation des capitaux consistant en des discriminations, des doubles impositions et des disparités causées par les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux applicables aux États membres.

12. Le septième considérant de ladite directive précise qu'il convient de procéder à une harmonisation du droit sur les rassemblements de capitaux, en ce qui concerne tant sa structure que ses taux.

13. L'article 1<sup>er</sup> de la directive 69/335 prévoit que les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 de ladite directive.

14. L'article 4 de la directive 69/335 détermine la liste des opérations que les États membres peuvent ou, le cas échéant, doivent soumettre à un tel droit d'apport. Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, sous c), de cette directive dispose que les États membres soumettent au droit d'apport «l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature».

15. Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335:

«Le droit d'apport est liquidé:

- a) dans le cas de constitution d'une société de capitaux, de l'augmentation de son capital social ou de l'augmentation de son avoir social, opérations visées à l'article 4 paragraphe 1 sous a), c) et d): sur la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport; les États membres ont la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives.»

*Réglementation nationale*

16. Le droit d'enregistrement est régi par le décret n° 131/1986.
17. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 131/1986, «le droit d'enregistrement s'applique [...] aux actes soumis à l'enregistrement obligatoire et à ceux volontairement présentés à l'enregistrement».
18. En vertu de l'article 2, sous a), du décret n° 131/1986, sont soumis à l'enregistrement, conformément aux articles suivants dudit décret, les actes indiqués dans le barème annexé à ce décret, s'ils ont été constitués par écrit sur le territoire de l'État.
19. Aux termes de l'article 4, sous a), note 5, partie I, dudit barème, les actes d'augmentation de capital sont soumis à un impôt équivalent à 1% de l'augmentation qui a été décidée.
20. Conformément à l'article 27, paragraphe 5, du décret n° 131/1986, les actes d'augmentation de capital sont assujettis à l'impôt, dès lors qu'ils ont été homologués.
21. L'article 38 du décret n° 131/1986 prévoit ce qui suit:
- «La nullité ou l'annulabilité de l'acte n'exempte pas de l'obligation de demander son enregistrement et de payer l'impôt y afférent.
- L'impôt acquitté conformément au paragraphe 1 doit être restitué, pour la partie excédant le taux fixe, lorsque l'acte a été déclaré nul ou a été annulé pour un motif non imputable aux parties, par décision passée en force de chose jugée, et non susceptible de ratification, de validation ou de confirmation.»
22. Les personnes redevables de l'impôt sont définies à l'article 57 du décret n° 131/1986, qui est libellé comme suit:
- «Outre les officiers ministériels ayant rédigé, reçu ou authentifié l'acte et les personnes dans l'intérêt desquelles l'enregistrement a été demandé, sont solidairement tenues de s'acquitter de l'impôt les parties contractantes, les parties en cause, les personnes qui ont signé ou qui auraient dû signer les déclarations visées aux articles 12 et 19 ainsi que celles qui ont demandé l'application des dispositions visées aux articles 633, 796, 800 et 825 du code de procédure civile.

La responsabilité des officiers ministériels ne s'étend pas au paiement des impôts complémentaires et rectificatifs.»

## Appréciation

23. Nous voudrions rappeler, d'emblée, que la Cour s'est déjà penchée sur le droit d'enregistrement régi par le décret n° 131/1986 dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Aro Tubi Trafilerie*<sup>3</sup>. Celle-ci concernait un droit d'enregistrement perçu à l'occasion d'une fusion entre sociétés. Dans ce même arrêt, la Cour a déclaré que ledit droit revêt les caractéristiques d'un droit d'apport au sens des articles 1<sup>er</sup> à 9 de la directive 69/335<sup>4</sup>. Même si, en l'espèce, il s'agit d'un droit d'enregistrement perçu à l'occasion d'une augmentation du capital, il n'en demeure pas moins qu'il constitue un droit d'apport au sens des articles 1<sup>er</sup> à 9 de la directive 69/335.

24. Nous nous fonderons en conséquence sur cette prémisse découlant de l'arrêt mentionné. À la lumière de la ligne jurisprudentielle

découlant de l'arrêt *Fantask e.a.*<sup>5</sup>, il nous faut cependant indiquer que, au regard des éléments de fait ressortant du dossier, ce n'est pas sans hésiter que nous qualifions le droit d'enregistrement italien en cause de droit d'apport au sens de l'article 1<sup>er</sup> à 9 de la directive 69/335, et non d'imposition similaire au droit d'apport au sens de l'article 10 de ladite directive. Si le droit d'enregistrement italien constituait une imposition similaire au droit d'apport, la réglementation nationale serait contraire à la même directive et, par conséquent, les questions posées perdraient donc leur sens.

25. Le gouvernement italien a considéré que l'ordre logique des questions préjudicielles posées devait être modifié et, selon lui, c'est la deuxième question qui, en l'espèce, constituerait la question fondamentale.

26. Nous ne partageons pas ce point de vue. Étant donné que la nécessité de répondre aux deuxième et troisième questions préjudicielles dépend de la réponse à la première question, nous traiterons les questions dans l'ordre selon lequel elles ont été posées.

3 — Arrêt du 30 mars 2006 (C-46/04, Rec. p. I-3009).

4 — Voir, en ce sens, l'arrêt *Aro Tubi Trafilerie* (cité note 3, point 28).

5 — Arrêt du 2 décembre 1997 (C-188/95, Rec. p. I-6783). Les arrêts du 26 septembre 2000, *IGI* (C-134/99, Rec. p. I-7717), et du 21 juin 2001, *SONAE* (C-206/99, Rec. p. I-4679), ont suivi la même approche.

*Sur la première question*

27. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la soumission au droit d'apport de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature, telle qu'elle est prévue à l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, dépend de la réalisation effective d'un tel apport.

28. À titre liminaire, nous rappellerons que l'expression «soumettre au droit» utilisée par la juridiction de renvoi ainsi qu'à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 69/335 désigne un processus fiscal, déclenché par un fait générateur qui se compose de plusieurs étapes.

29. L'article 4, paragraphe 1, de la directive 69/335 ne contient que l'énumération des opérations qui sont soumises au droit d'apport, au nombre desquelles figure, également, l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature. Cette disposition n'aborde pas les différentes étapes du processus fiscal, telles que la liquidation et le recouvrement d'impôt. Il s'ensuit que ladite disposition n'est pas susceptible de contribuer, ni directement ni indirectement, à répondre à la première question posée par la juridiction de renvoi.

30. Il convient néanmoins de vérifier si la directive 69/335 ne comporterait pas d'autres dispositions qui pourraient être utiles pour résoudre le problème posé.

31. Il pourrait s'agir, selon nous, de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, qui, eu égard à la liquidation du droit d'apport perçu à l'occasion d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux, définit l'assiette d'un tel impôt. Au sens de cette disposition, l'assiette représente la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou «à apporter»<sup>6</sup> par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport.

32. De surcroît, l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 offre aux États membres la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives.

33. Ainsi que la Cour l'a déjà constaté, cet article ainsi que l'article 4, paragraphe 1, de la directive 69/335 ne précisent pas à quel moment intervient le fait générateur du droit d'apport. Les apports à effectuer peuvent également donner lieu à la perception du droit d'apport. Doivent être considérés comme entrant dans les prévisions de cette disposition des apports qu'une personne physique

6 — C'est nous qui soulignons.

ou morale a l'obligation d'effectuer et qui ont un caractère certain<sup>7</sup>.

34. La condition découlant de la jurisprudence susmentionnée, selon laquelle l'apport à effectuer doit avoir un caractère certain, doit être comprise, à notre avis, en ce sens que l'apport doit être inconditionnel.

35. Nous sommes d'avis que, conformément à la jurisprudence susmentionnée, il pourrait être déduit de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 que la liquidation du droit d'apport, en tant qu'une des étapes d'un processus fiscal consistant en un calcul de l'impôt par application d'un taux à la base imposable, peut précéder la mise en œuvre de l'apport même.

36. L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 confère aux États membres une marge d'appréciation pour définir le moment auquel ils procèdent à la liquidation de l'impôt. La faculté reconnue aux États membres de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives signifie que les États membres ont également une possibilité de liquider le droit d'apport avant même la réalisation de l'apport.

37. Ainsi, la possibilité de liquider le droit d'apport avant même la réalisation de l'apport

implique que le fait générateur du droit d'apport, qui doit précéder la liquidation du droit d'apport, peut avoir la forme d'un acte juridique<sup>8</sup>, comme en cas d'espèce<sup>9</sup>.

38. Il convient toutefois d'ajouter que la liquidation du droit d'apport ne peut pas se confondre ou s'identifier avec son recouvrement. La liquidation en tant qu'étape du calcul de l'impôt par l'application d'un taux à la base imposable et le recouvrement en tant qu'étape du paiement effectif de l'impôt représentent deux différentes étapes du processus fiscal.

39. Alors que la liquidation du droit d'apport par les États membres est partiellement influencée par l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, cette directive ne comporte aucune disposition relative au recouvrement. Par ailleurs, il convient de conserver à l'esprit que, selon son septième considérant, la directive 69/335 vise à harmoniser le droit d'apport, en ce qui concerne tant sa structure que ses taux. Il s'ensuit que la directive 69/335 n'a pas pour objet d'harmoniser tout le processus fiscal concernant le droit d'apport en tant que tel. En conséquence, la réglementation relative au recouvrement du

8 — L'approche qui précède pourrait sembler contraire à celle suivie par la Cour dans l'arrêt *Aro Tubi Trafilerie* (cité note 3, point 27), dans lequel elle avait estimé, eu égard au caractère proportionnel du droit d'enregistrement en cause, prélevé au taux de 1% sur la valeur des apports en société, qu'il y avait lieu de considérer que le fait générateur d'un tel droit résidait bien dans l'apport lui-même. Toutefois, cette approche doit être appréciée dans le contexte du cas d'espèce, dans lequel la Cour s'est efforcée de distinguer le droit d'apport de l'imposition analogue au droit d'apport aux fins de la directive 69/335.

9 — Il convient de relever que dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi a constaté que les droits d'enregistrement constituaient, en droit national, des impôts typiques sur les actes.

7 — Voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 2002, *ESTAG* (C-339/99, Rec.p. I-8837, points 49 et 50).

droit d'apport et à l'obligation d'acquitter l'impôt dû relève de la compétence des États membres.

processus fiscal par l'objection que l'apport ne peut être exécuté.

40. Néanmoins, il convient de tenir également compte du fait que la réalisation de la liquidation et du recouvrement du droit d'apport indépendamment de l'exécution de l'apport pourrait causer la perte d'une portée matérielle de l'article 1<sup>er</sup> de la directive 69/335 aux termes duquel les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 de ladite directive.

*Sur la deuxième question*

41. La liquidation et le recouvrement du droit d'apport sans l'exécution de l'apport auraient pour effet une telle protection de l'intérêt de l'État à la liquidation et au recouvrement des impôts qu'elle constituerait dès lors des injustices pour les contribuables et l'enrichissement de l'État par lequel l'impôt a été perçue en dépit du fait que l'apport n'était pas réalisé effectivement.

43. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à qui s'applique le droit d'apport ou, plus précisément, qui est débiteur de l'obligation fiscale au titre d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.

44. Le point de départ de la réponse à cette question consiste en l'éclaircissement de la notion de l'«obligation fiscale». Il s'agit en principe de l'obligation d'un contribuable de s'acquitter de l'impôt qui a été liquidé à son égard en vertu de la loi et conformément à cette dernière.

42. Nous estimons donc que la Cour devrait répondre à la première question préjudicielle en ce sens que l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il est possible de soumettre au droit d'apport la simple décision d'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature. Toutefois, le redevable doit avoir la possibilité de se défendre efficacement lors du

45. La naissance d'une telle obligation dans le chef d'un contribuable dépend toujours d'un fait générateur qui permet à l'État de procéder à la liquidation et, ultérieurement, au recouvrement de l'impôt. En l'espèce, la décision d'augmentation du capital social

d'une société anonyme moyennant l'apport des actions de l'autre société constitue le fait générateur du droit d'enregistrement.

vue de garantir l'exécution de l'obligation fiscale par un contribuable. Tel est également le cas en l'espèce.

46. La Cour a déjà dit pour droit que, selon l'économie et la systématique de la directive 69/335, le droit d'apport est perçu dans le chef de la société de capitaux qui est le destinataire de l'apport en question<sup>10</sup>. Cela signifie que, en l'espèce, c'est la société LEJA qui doit être le contribuable du droit d'apport, et non M. Speranza en tant que notaire instrumentaire. C'est la société LEJA qui a bénéficié, ou plutôt aurait dû bénéficier, de l'apport décidé.

49. Même si le notaire a l'obligation de s'acquitter d'un montant équivalent au droit d'enregistrement, il ne s'agit pas, dans son chef, de l'obligation fiscale qui résulte du fait générateur du droit d'enregistrement. L'obligation du notaire de s'acquitter du droit d'enregistrement est consécutive à sa responsabilité solidaire.

47. À cet égard, il convient néanmoins de rappeler que la directive 69/335, en tant que telle, ne régleme pas les modalités du recouvrement du droit d'apport. En conséquence, il apparaît que, d'une manière générale, cette question relève de la compétence reconnue aux États membres. Toutefois, les modalités du recouvrement du droit d'apport comprennent, selon nous, toute disposition propre à garantir l'exécution de l'obligation fiscale par le contribuable.

50. Il convient encore d'ajouter que, dans le cas du notaire, il s'agit d'une responsabilité et d'une obligation solidaires. En conséquence, il est exclu que le droit d'enregistrement soit acquitté à deux reprises. En effet, en cas de responsabilité solidaire, l'exécution de l'obligation par un des responsables entraîne l'extinction de l'obligation à l'égard des autres responsables.

48. La responsabilité solidaire des personnes qui, pour certaines raisons prévues par la loi ou en vertu de la loi, influencent la naissance d'une obligation fiscale représente un des moyens couramment utilisés par les États en

51. Il convient donc de répondre à la deuxième question que la seule personne qui a l'obligation fiscale au titre d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 est la société qui bénéficie de l'apport. Il ne faut pas confondre ladite obligation fiscale avec l'obligation faite au notaire de s'acquitter d'un montant équivalent au droit d'enregistrement au titre d'une responsabilité solidaire prévue en droit national à titre de garantie.

10 — Voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2002, ESTAG (C-339/99, Rec. p. I-8837, points 44 à 47), et du 12 janvier 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Rec. p. I-525, point 25).

*Sur la troisième question*

52. Par la troisième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si les moyens de défense reconnus par la réglementation italienne au bénéfice de l'officier ministériel sont conformes au principe de proportionnalité, compte tenu du fait que, selon l'article 38 du décret n° 131/1986, la nullité ou la possibilité d'annuler la décision d'augmentation de capital est dépourvue de pertinence et qu'il n'est possible d'obtenir le remboursement de l'impôt acquitté qu'après qu'un jugement civil prononçant la nullité ou l'annulation a acquis la force de la chose jugée.

53. Comme nous l'avons déjà mentionné, étant donné que la directive 69/335, en tant que telle, ne régit pas les modalités de recouvrement du droit d'apport, elle ne régit pas non plus les garanties d'exécution d'une obligation fiscale. Ces questions sont étrangères à l'objet et aux finalités de la directive 69/335.

54. Par conséquent, les modalités du recouvrement du droit d'apport et la protection de la personne solidairement responsable, à savoir, en l'espèce, le notaire instrumentaire, contre la liquidation et le recouvrement du droit d'enregistrement représentant le droit

d'apport perçu à l'occasion de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature au sens de la directive 69/335, lorsque l'apport n'a pas effectivement été réalisé, relèvent de la compétence des États membres. Il convient de souligner que, à notre avis, ni la position du notaire en tant que personne solidairement responsable du paiement du droit d'enregistrement ni les moyens de défense susceptibles d'être invoqués par cette personne n'ont d'incidence sur la réalisation des objectifs poursuivis par la directive 69/335.

55. Au regard de ce qui précède, nous sommes donc d'avis que c'est à bon droit que le gouvernement italien invoque l'incompétence de la Cour pour répondre à la troisième question soulevée.

56. Toutefois, par souci d'exhaustivité, nous examinerons le rapport susceptible d'exister entre le principe de proportionnalité, tel que déterminé dans la jurisprudence de la Cour dans des cas similaires, et la protection du notaire contre la liquidation et le recouvrement d'un droit d'enregistrement relevant du champ d'application de la directive 69/335 dans le cas où l'apport, en réalité, n'a pas été réalisé.

57. Il découle de la jurisprudence de la Cour que le principe de proportionnalité impose aux États membres d'avoir recours à des

moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement un objectif déterminé, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire, en l'espèce la directive 69/335<sup>11</sup>.

58. Dans le cas d'espèce, il s'ensuit que, même si les États membres peuvent adopter des mesures en vue de protéger au mieux leurs intérêts financiers et donc notamment leur intérêt à la liquidation et au recouvrement du droit d'apport, lesdites mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

59. Il découle de la description de la réglementation italienne du droit d'enregistrement donnée par la juridiction de renvoi que cette réglementation prévoit une possibilité de restitution de l'impôt acquitté à condition que l'acte en vertu duquel l'impôt a été liquidé soit déclaré nul ou soit annulé. Cependant, la juridiction fiscale n'est pas compétente pour telle décision qui relève de la compétence de la juridiction civile.

60. Dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi a affirmé que, aux termes de l'article 27 de la loi n° 89, du 16 février 1913, sur le notariat, le notaire était par ailleurs tenu d'exercer ses fonctions quand

cela lui était demandé. Cependant, le gouvernement italien a précisé que, aux termes de l'article 28 de ladite loi, le notaire était autorisé à refuser de rédiger tout acte qui lui serait demandé si les parties ne déposent pas auprès de lui le montant des taxes, des honoraires et des dépenses relatives à l'acte. Cette autorisation pourrait être comprise comme un moyen de protection préventive contre l'éventuelle obligation de s'acquitter d'un droit d'enregistrement au titre de sa responsabilité solidaire.

61. En outre, il ne faut pas négliger la possibilité reconnue au notaire d'exercer une action récursoire contre la société de capitaux lorsqu'il a dû s'acquitter de son obligation solidaire.

62. Il ne semble pas que la possibilité pour le notaire de refuser de rédiger l'acte ainsi que d'exercer une action récursoire contre la société de capitaux soit susceptible d'avoir une incidence déterminante sur la réponse à donner à la troisième question préjudicielle. Cela ne signifie bien évidemment pas que nous voudrions contester l'importance de telles possibilités.

63. Nous estimons que seule importe la possibilité de protection juridique du notaire qui s'efforce d'obtenir le remboursement d'une somme correspondant au droit qui a été payé au titre de la responsabilité solidaire.

11 — Voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide* e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, points 46 et 47); du 27 septembre 2007, *Teleos* e.a. (C-409/04, Rec. p. I-7797, point 52); du 21 février 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, Rec. p. I-771, points 19 et 20), ainsi que du 10 juillet 2008, *Sosnowska* (C-25/07, Rec. p. I-5129, point 23).

64. Comme nous l'avons déjà observé, la décision d'augmentation du capital social d'une société qui doit être rédigée par le notaire constitue le fait générateur du droit d'enregistrement italien. Ce fait générateur existe en tant que fait objectif et, tout au long de son existence, il produit les effets juridiques prévus par la loi.

65. En conséquence, en l'absence de déclaration de nullité ou d'annulation de la décision d'augmentation du capital social de la société, le fait générateur subsisterait et suffirait à

fonder le droit de l'État à liquider et à procéder au recouvrement du droit d'apport.

66. Pour cette raison, compte tenu du fait qu'il n'est possible d'obtenir le remboursement de l'impôt acquitté qu'après obtention d'un jugement civil prononçant la nullité ou l'annulation de la décision d'augmentation du capital social de la société en question, nous considérons les moyens de défense conférés par la réglementation italienne au notaire comme conformes au principe de proportionnalité, puisque, en réalité, il s'agit du seul moyen de faire disparaître la décision en question constituant le fait générateur du droit d'apport ainsi que ses effets juridiques.

## Conclusion

67. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par la Corte suprema di cassazione:

«1) L'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens qu'il est possible de soumettre au droit d'apport la simple décision d'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature. Toutefois, le redevable

doit avoir la possibilité de se défendre efficacement lors du processus fiscal par l'objection que l'apport ne peut être exécuté.

- 2) La seule personne qui a l'obligation fiscale au titre d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 est la société qui bénéficie de l'apport. Il ne faut pas confondre ladite obligation fiscale avec l'obligation faite au notaire de s'acquitter d'un montant équivalent au droit d'enregistrement au titre d'une responsabilité solidaire prévue en droit national à titre de garantie.
  
- 3) La possibilité reconnue à l'officier ministériel ayant rédigé, reçu ou authentifié l'acte d'augmentation du capital social d'une société de capitaux, solidairement tenu de s'acquitter du droit d'apport, d'obtenir le remboursement du droit acquitté qu'après avoir obtenu un jugement civil prononçant la nullité ou l'annulation de la décision d'augmentation du capital social d'une société ayant acquis la force de la chose jugée, est, au regard des effets juridiques de l'influence du notaire sur l'acte de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux, conforme au principe de proportionnalité.»