



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

19 avril 2012 *

«Directive 2008/7/CE — Impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux — Articles 5, paragraphe 1, sous c), et 6, paragraphe 1, sous e) — Champ d'application — Droit annuel versé aux chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture locales»

Dans l'affaire C-443/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre des articles 234 CE et 267 TFUE, introduite par le Tribunale di Cosenza (Italie), par décisions des 5 novembre 2009 et 13 septembre 2010, parvenues à la Cour, respectivement, les 13 novembre 2009 et 20 septembre 2010, dans la procédure

Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (CCIAA) di Cosenza

contre

Grillo Star Srl, en faillite,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. J. Malenovský, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis et D. Šváby (rapporteur), juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M^{me} K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 octobre 2011,

considérant les observations présentées:

- pour la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (CCIAA) di Cosenza, par M^{es} O. Morcavallo et F. Sciaudone, avvocati,
- pour Grillo Star Srl, par M^e R. Mastroianni, avvocato,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement allemand, par M. N. Graf Vitzthum, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement autrichien, par M^{me} C. Pesendorfer, en qualité d'agent,

* Langue de procédure: l'italien.

— pour la Commission européenne, par M. A. Aresu et M^{me} M. Afonso, en qualité d'agents,
ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 janvier 2012,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 5, paragraphe 1, sous c), et 6, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 46, p. 11).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre de la procédure de détermination du passif de Grillo Star Srl (ci-après «Grillo Star»), société en faillite, par le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza appelé à approuver la demande d'admission au passif d'une créance de la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Cosenza (ci-après la «CCIAA di Cosenza») relative au non-paiement par Grillo Star, au titre de l'année 2009, du droit annuel dû par chaque entreprise inscrite ou mentionnée au registre des entreprises (ci-après le «droit annuel»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 2 de la directive 2008/7, intitulé «Sociétés de capitaux», énonce:
«1. Aux fins de la présente directive, on entend par 'société de capitaux':
 - a) toute société revêtant une des formes énumérées à l'annexe I;
 - b) toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en Bourse;
 - c) toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation.
2. Est assimilée à une société de capitaux, aux fins de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs.»
- 4 L'article 5, paragraphe 1, de ladite directive dispose:
«Les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte:
[...]
c) sur l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société de capitaux peut être soumise en raison de sa forme juridique;
[...].»

5 L'article 6, paragraphe 1, de la même directive est libellé comme suit:

«Nonobstant l'article 5, les États membres peuvent percevoir les droits et taxes suivants:

[...]

e) droits ayant un caractère rémunérateur;

[...]»

La réglementation nationale

6 Dans leur version antérieure à la refonte effectuée par l'article 1^{er}, paragraphe 19, du décret législatif n° 23, portant réforme du système relatif aux chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture, en application de l'article 53 de la loi n° 99 du 23 juillet 2009 (decreto legislativo n. 23 — Riforma dell'ordinamento relativo alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, in attuazione dell'articolo 53 della legge 23 luglio 2009, n. 99), du 15 février 2010 (GURI n° 46, du 25 février 2010, p. 1), entré en vigueur le 12 mars 2010, les dispositions nationales applicables au litige au principal sont les suivantes.

Le code civil

7 L'article 2188, paragraphe 1, du code civil italien (ci-après le «code civil») a institué le registre des entreprises, dans lequel, aux termes de l'article 2195 de ce code, sont tenues de s'inscrire l'ensemble des entreprises industrielles, commerciales et financières, gérées individuellement ou en association et plus particulièrement, selon l'article 2200 du même code, les sociétés et les coopératives, y compris lorsqu'elles n'exercent pas d'activité commerciale.

La loi n° 580/1993 et ses textes d'application

8 L'article 8, paragraphes 1 et 2, de la loi n° 580, portant réorganisation des chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture (legge n. 580 — Recante Riordinamento delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura), du 29 décembre 1993 (supplément ordinaire à la GURI n° 7, du 11 janvier 1994, ci-après la «loi n° 580/1993»), prévoit que la tenue du registre des entreprises est confiée aux chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture.

9 L'article 18, paragraphes 3 à 5, de la loi n° 580/1993 détermine les modalités de calcul du droit annuel.

10 Le décret du ministre du Développement économique portant détermination des montants du droit annuel dû par les entreprises aux chambres de commerce pour l'année 2009 (decreto del ministro dello Sviluppo economico — Determinazione delle misure del diritto annuale dovuto per l'anno 2009, dalle imprese alle camere di commercio), du 30 avril 2009 (GURI n° 114, du 19 mai 2009, p. 37), fixe, pour l'année en cause au principal, le montant du droit annuel. Ce droit s'élève à un montant forfaitaire de 200 euros pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 100 000 euros et, au-delà de cette somme, il est calculé, par tranches, en pourcentage du chiffre d'affaires de l'entreprise concernée.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Par un arrêt du 29 avril 2009, la chambre des faillites du Tribunale di Cosenza a prononcé la faillite de Grillo Star ainsi que l'ouverture de la procédure d'admission des créanciers au passif, conformément à l'article 93 de la loi sur les faillites.

- 12 Dans le cadre de cette procédure, la CCIAA di Cosenza a demandé, le 4 juin 2009, l'admission au passif de la faillite de Grillo Star d'une créance d'un montant de 200 euros, majoré de 113,39 euros, au titre du droit annuel dû pour l'année 2009.
- 13 Appelé à approuver la demande d'admission de cette créance au passif de la faillite de Grillo Star, le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza doute de la compatibilité de la réglementation italienne relative à la détermination du droit annuel avec la directive 2008/7.
- 14 À cet égard, il renvoie à la jurisprudence de la Cour et, en particulier, aux arrêts du 20 avril 1993, *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915); du 2 décembre 1997, *Fantask e.a.* (C-188/95, Rec. p. I-6783), ainsi que du 10 septembre 2002, *Prisco et CASER* (C-216/99 et C-222/99, Rec. p. I-6761), qui définissent le caractère rémunérateur des droits que les États membres ont la faculté de percevoir, au titre de l'exception prévue 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 (JO L 249, p. 25), laquelle est reprise en substance à l'article 6, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7. Or, il apparaît audit juge que le droit annuel est dépourvu d'un tel caractère dans la mesure où le calcul de celui-ci n'est pas lié au coût du service rendu aux entreprises pour le maintien de l'inscription de celles-ci au registre tenu par les chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture.
- 15 Dans ces conditions, le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Les critères de détermination du droit annuel visé à l'article 18, sous b), de la [loi n° 580/1993], tels qu'ils sont fixés par les paragraphes 3, 4, 5 et 6 dudit article, sont-ils contraires à la [directive 2008/7] dans la mesure où il ne peut pas relever de la dérogation visée à l'article 6, [paragraphe 1,] sous e), de la même directive?
- 2) En particulier:
- Le droit annuel dont la détermination se réfère aux 'besoins nécessaires pour l'accomplissement des services que les chambres de commerce sont tenues de fournir sur l'ensemble du territoire national' présente-t-il un caractère rémunérateur?
 - Le fait d'avoir prévu un 'fonds de péréquation' en vue d'homogénéiser sur tout le territoire national l'accomplissement de toutes les fonctions administratives attribuées par la loi aux chambres de commerce exclut-il le caractère rémunérateur du droit annuel?
 - La faculté accordée à chacune des chambres de commerce d'augmenter le droit annuel jusqu'à 20 % en vue de cofinancer des initiatives ayant pour objectif d'augmenter la production et d'améliorer les conditions économiques de la circonscription territoriale relevant de sa compétence est-elle compatible avec le caractère rémunérateur du droit lui-même?
 - L'absence d'explicitation des modalités de détermination des besoins relatifs à la tenue et à la mise à jour des inscriptions et annotations du registre des entreprises par les chambres de commerce s'oppose-t-elle à la vérification du caractère rémunérateur du droit annuel?
 - La détermination forfaitaire du droit annuel est-elle compatible avec le caractère rémunérateur de ce droit en l'absence de dispositions relatives à la vérification à 'intervalles réguliers' de son adéquation au coût moyen du service?»

16 S'agissant de l'applicabilité de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 au droit annuel, le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza a entendu compléter sa décision de renvoi du 5 novembre 2009 par l'énoncé des questions suivantes:

«1) L'obligation de s'acquitter du [droit annuel] pour une société de capitaux qui n'exerce pas et n'a jamais exercé d'activité économique — et qui s'avère, d'ailleurs, être 'inactive' — est-elle contraire à la [directive 2008/7]?

2) Le caractère constitutif de l'immatriculation au registre des entreprises — immatriculation qui, dans l'ordre juridique italien, est indissociablement liée à l'acquisition de la personnalité juridique pour les sociétés de capitaux — et le paiement consécutif du 'droit annuel' inhérent sont-ils contraires à la [directive 2008/7]?»

17 À la suite de cette décision de renvoi complémentaire, la réouverture de la procédure écrite a été décidée par une ordonnance du président de la Cour du 20 octobre 2010.

Sur la compétence de la Cour

18 La CCIAA di Cosenza fait valoir, en substance, que la Cour est incompétente pour répondre aux présentes demandes de décision préjudicielle dans la mesure où le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza ne saurait être qualifié de «juridiction» au sens de l'article 267 TFUE. À cet égard, elle soutient que la procédure devant ce juge ne conduit pas à une décision à caractère juridictionnel. En ce sens, elle relève que ledit juge exerce essentiellement des fonctions de surveillance et de contrôle de la régularité de la procédure d'établissement du passif en accueillant, en tout ou en partie, en rejetant ou en déclarant irrecevable toute demande d'admission d'une créance. Elle allègue également que la procédure devant un tel juge connaît de nombreuses limitations du principe du contradictoire.

19 Grillo Star soutient, en revanche, que la procédure mise en œuvre par le juge délégué présente un caractère juridictionnel dès lors que la législation italienne lui attribue la mission de prendre des décisions motivées sur chacune des demandes d'inscription au passif de la faillite et que ces décisions ont, en l'absence de recours, force de chose jugée et s'imposent aux parties. Elle relève également le fait que la décision du juge délégué est adoptée à l'issue d'une audience à laquelle les parties sont convoquées et ont le droit de participer.

20 À cet égard, il convient de relever que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, pour apprécier si l'organisme de renvoi possède le caractère d'une «juridiction» au sens de l'article 267 TFUE, question qui relève uniquement du droit de l'Union, la Cour tient compte d'un ensemble d'éléments, tels que l'origine légale de l'organisme, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application, par l'organisme, des règles de droit, ainsi que son indépendance (voir arrêt du 14 juin 2011, Miles e.a., C-196/09, Rec.p. I-5105, point 37 et jurisprudence citée).

21 En outre, les juridictions nationales ne sont habilitées à saisir la Cour que si un litige est pendant devant elles et si elles sont appelées à statuer dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel (ordonnance du 24 mars 2011, Bengtsson, C-344/09, point 18 et jurisprudence citée).

22 Ainsi, lorsqu'il fait acte d'autorité administrative sans qu'il soit en même temps appelé à trancher un litige, au sens de la jurisprudence de la Cour, l'organisme de renvoi ne peut être regardé comme exerçant une fonction juridictionnelle (ordonnance Bengtsson, précitée, point 19 et jurisprudence citée).

- 23 En l'occurrence, il ressort des indications fournies par la CCIAA di Cosenza et confirmées par Grillo Star que le juge délégué aux affaires de faillite a pour mission, sur la base d'un projet dressant l'état du passif préparé par le curateur de la société en faillite, de déterminer, sur demande des créanciers, les créances admises à ce passif. Il ressort également de la loi sur les faillites que tant le curateur que les autres intéressés ont la faculté, devant le juge délégué, de contester la demande d'inscription d'une créance présentée à celui-ci par un créancier. Enfin, il convient de relever que, à défaut d'opposition, la décision dudit juge délégué refusant l'inscription d'une créance au passif produit des effets juridiques obligatoires.
- 24 Par ailleurs, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général au point 19 de ses conclusions, le curateur et les créanciers ont la possibilité de présenter des observations écrites et orales devant le juge délégué aux affaires de faillite.
- 25 Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il ne saurait être valablement soutenu que le juge délégué aux affaires de faillite du Tribunale di Cosenza n'est pas appelé, au sens du droit de l'Union, à rendre une décision à caractère juridictionnel en vue de trancher un litige dans le cadre d'une procédure contradictoire.
- 26 Dans ces conditions, la Cour est compétente pour répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi.

Sur les questions préjudicielles

- 27 Par ses questions qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande en substance si la directive 2008/7 et, en particulier, ses articles 5, paragraphe 1, sous c), et 6, paragraphe 1, sous e), doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la perception d'un droit annuel, tel que celui en cause au principal, versé aux chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture italiennes par toute entreprise inscrite ou mentionnée au registre tenu par ces dernières.
- 28 À titre liminaire, il doit être rappelé que la Cour a déjà eu l'occasion de préciser que l'article 12 de la directive 69/335, dont le libellé était en substance identique à celui de l'article 6 de la directive 2008/7, constitue une dérogation à l'interdiction de principe des impositions présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport édictée à l'article 10 de la directive 69/335, lui-même repris en substance à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2008/7 (voir en ce sens, notamment, arrêt *Fantask e.a.*, précité, point 20).
- 29 Il convient donc d'examiner au préalable si un droit annuel tel que celui en cause au principal relève de l'une des impositions interdites par l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2008/7.
- 30 Ledit article prohibe notamment, à son paragraphe 1, sous c), les impositions indirectes qui, quelle que soit leur forme, sont dues pour l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société de capitaux peut être soumise en raison de sa forme juridique.
- 31 Cette interdiction se justifie par le fait que, si les impositions en cause ne frappent pas les apports de capitaux en tant que tels, elles sont néanmoins perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire de l'instrument utilisé pour rassembler des capitaux, de sorte que leur maintien risquerait de mettre également en cause les buts poursuivis par la directive 2008/7 (voir, en ce sens, arrêt du 28 juin 2007, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, Rec. p. I-5357, point 50 et jurisprudence citée).
- 32 L'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 doit, en principe, être interprété de manière large comme visant non seulement les procédures formelles préalables à l'exercice de l'activité d'une société de capitaux, mais également les formalités qui conditionnent l'exercice et la poursuite de l'activité d'une telle société (voir, en ce sens, arrêt *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, précité, point 51 et jurisprudence citée).

- 33 Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour que cet article n'interdit pas une imposition qui est due annuellement en raison de l'immatriculation d'une entreprise auprès d'une chambre de commerce et d'industrie dans la mesure où le fait générateur de cette imposition consiste non pas dans l'immatriculation de la société ou de la personne morale propriétaire d'une entreprise, mais dans l'immatriculation de l'entreprise elle-même, qu'une telle imposition est indépendante de la forme juridique que revêt l'entité propriétaire de l'entreprise et qu'elle n'est donc pas liée à des formalités auxquelles les sociétés de capitaux peuvent être soumises en raison de leur forme juridique (voir, en ce sens, arrêt du 11 juin 1996, *Denkavit Internationaal e.a.*, C-2/94, Rec. p. I-2827, points 24 à 26).
- 34 Il est constant que le fait générateur d'un droit annuel, tel que celui en cause au principal, consiste, selon la législation nationale applicable, non pas dans l'immatriculation de la société ou de la personne morale propriétaire de l'entreprise, mais dans l'immatriculation de l'entreprise elle-même. Il s'agit d'un droit qui frappe, sur la base de leur chiffre d'affaires, l'ensemble des entités à but lucratif.
- 35 Un tel droit est, ainsi que l'a confirmé Grillo Star lors de l'audience, indépendant de la forme juridique que revêt l'entité propriétaire de l'entreprise, celui-ci frappant tout à la fois les entreprises ayant la forme de sociétés de capitaux au sens de l'article 2 de la directive 2008/7 et celles revêtant une autre forme juridique et, en particulier, celles détenues ou gérées individuellement par les personnes physiques (voir, par analogie, arrêt *Denkavit Internationaal e.a.*, précité, point 25).
- 36 En outre et comme le relèvent à juste titre le gouvernement italien et la Commission européenne, le caractère proportionnel au chiffre d'affaires de l'entreprise concernée du droit annuel exclut que le paiement de celui-ci constitue une formalité plus onéreuse pour une entreprise ayant adopté la forme juridique d'une société de capitaux que pour une entreprise constituée selon une forme juridique différente.
- 37 Il appert ainsi qu'un droit annuel, tel que celui en cause au principal, n'est pas lié à des formalités auxquelles les sociétés de capitaux peuvent être soumises en raison de leur forme juridique.
- 38 La circonstance, relevée par la juridiction de renvoi, selon laquelle l'inscription des sociétés de capitaux au registre des entreprises revêt, pour les sociétés de capitaux au sens du droit national en cause et à la différence des autres entreprises, un effet constitutif ne saurait remettre en cause la constatation effectuée au point précédent. En effet, quand bien même l'inscription à ce registre, et en conséquence le paiement du droit annuel afférent à celle-ci, constitue une condition de l'existence juridique des sociétés de capitaux, cet élément ne saurait à lui seul modifier le fait générateur de ce droit annuel, tel qu'identifié au point 34 du présent arrêt, en le transformant en un droit dû en raison de l'immatriculation de la société de capitaux propriétaire de l'entreprise (voir, par analogie, arrêt *Denkavit Internationaal e.a.*, précité, point 28). En outre, il est constant que le défaut de paiement par une société de capitaux dudit droit n'entraîne pas la radiation de celle-ci du registre des entreprises.
- 39 Est également dépourvu de pertinence le fait, invoqué par la CCIAA di Cosenza, que le paiement d'un droit annuel, tel que celui en cause au principal, s'impose à une société de capitaux, telle que Grillo Star, même pour la période pendant laquelle celle-ci n'exerce aucune activité économique effective. En effet, conformément au droit national en cause au principal, une telle obligation pour les sociétés de capitaux d'acquitter le droit annuel est justifiée par la présomption selon laquelle toute société de capitaux détient en principe une entreprise. À cet égard, la Cour a reconnu, d'une part, que la définition de la notion d'entreprise relève, dans un domaine tel que celui couvert par la directive 2008/7, de la compétence du législateur national (voir, en ce sens, arrêt *Denkavit Internationaal e.a.*, précité, point 31) et, d'autre part, que cette présomption n'affecte pas la constatation selon laquelle le fait générateur d'une taxe, tel que le droit annuel, réside, ainsi que rappelé au point 34 du présent arrêt, dans l'immatriculation de l'entreprise elle-même, indépendamment de sa forme juridique (voir, en ce sens, arrêt *Denkavit Internationaal e.a.*, précité, point 29).

- 40 Par ailleurs, il ressort du dossier dont dispose la Cour qu'une société telle que Grillo Star, ayant à tout le moins effectué des opérations préparatoires à une activité hôtelière, notamment en acquérant des terrains, ne saurait, en tout état de cause, être assimilée à une «société vide» au sens du point 29 de l'arrêt *Denkavit Internationaal e.a.*, précité, c'est-à-dire une société dépourvue d'actifs et n'exerçant donc plus aucune activité.
- 41 Dans ces conditions, force est donc de constater qu'un droit annuel tel que celui en cause au principal ne constitue pas une imposition interdite au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7.
- 42 Dès lors, il n'y a pas lieu d'examiner si un tel droit relève de la dérogation audit article, prévue à l'article 6, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7.
- 43 En conséquence, il convient de répondre aux questions posées que l'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un droit, tel que celui en cause au principal, dû annuellement par toute entreprise en raison de son inscription au registre des entreprises, même si une telle inscription présente un effet constitutif pour les sociétés de capitaux et si ce droit est également dû par ces sociétés pour la période pendant laquelle elles n'exercent que des activités préparatoires à l'exploitation d'une entreprise.

Sur les dépens

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

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

L'article 5, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un droit, tel que celui en cause au principal, dû annuellement par toute entreprise en raison de son inscription au registre des entreprises, même si une telle inscription présente un effet constitutif pour les sociétés de capitaux et si ce droit est également dû par ces sociétés pour la période pendant laquelle elles n'exercent que des activités préparatoires à l'exploitation d'une entreprise.

Signatures