ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

17 octobre 2002 *

Dans l'affaire C-138/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

et

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, sous a), 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), telle

* Langue de procédure: l'allemand.

que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-P. Puissochet, président de chambre, MM. R. Schintgen (rapporteur) et V. Skouris, M^me^ F. Macken et M. J. N. Cunha Rodrigues, juges

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M^me^ D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, par M^e^ W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement autrichien, par M. H. Dossi, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, représentée par M^e^ W.-D. Arnold, de la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, représentée par M^me^ H. Bavenek-Weber, en qualité d'agent, du gouvernement autrichien, représenté par M. H. Dossi, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 26 septembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 février 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 30 mars 2000, parvenue à la Cour le 10 avril suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, sous a), 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), telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre de deux litiges opposant respectivement Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (ci-après «Solida») et Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (ci-après «Tech») à la

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administration des finances pour Vienne, le Basse-Autriche et le Burgenland, ci-après la «Finanzlandesdirektion») au sujet de la perception du droit d'apport à l'occasion de l'acquisition de bons de jouissance par un non-associé de la société de capitaux émettrice.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de son premier considérant, la directive 69/335 tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme l'une des conditions essentielles à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur.

4 Selon le sixième considérant de la directive 69/335, la poursuite d'une telle finalité suppose, en ce qui concerne la taxation frappant les rassemblements de capitaux, la suppression des impôts indirects jusqu'alors en vigueur dans les États membres et l'application, à leur place, d'un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un niveau égal dans tous les États membres.

5 Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 69/335:

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

[...]

c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;

d) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré, non par des parts représentatives du capital ou de l'avoir social, mais par des droits de même nature que ceux d'associés, tels que droit de vote, participation aux bénéfices ou au boni de liquidation;

[...]»

6 L'article 5, paragraphe 1, de la directive 69/335 est libellé comme suit:

«1. Le droit 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;

[...]

d) dans le cas de l'augmentation de l'avoir social visée à l'article 4 paragraphe 2 sous b): sur la valeur réelle des prestations effectuées, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de ces prestations;

[...]»

La législation nationale

7 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux), du 16 octobre 1934 (DRGBl. 1934/1058, dans la version modifiée telle que publiée au BGBl. 1995/21, ci-après le «KVG»), le droit d'apport «frappe l'acquisition de droits sociaux dans une société de capitaux résidente par le premier acquéreur».

8 En vertu de l'article 5, point 1, du KVG, les droits de jouissance sont réputés constituer des droits sociaux. Conformément au point 2 de cette même disposition, les titulaires de droits de jouissance sont assimilés à des associés de la société de capitaux qui a émis ces droits.

9 En vertu de l'article 7, paragraphe 1, sous a), du KVG, la base imposable prise en considération lors de l'acquisition de droits sociaux, et donc également lors de l'acquisition de bons de jouissance, est constituée par la valeur de la contrepartie versée, cette dernière contenant également les coûts relatifs à la constitution de la société ou à l'augmentation de son capital social assumés par les associés, à l'exception du droit d'apport dû pour l'acquisition des droits sociaux.

Les litiges au principal et la question préjudicielle

L'affaire Solida

10 Le 10 mars 1995, Solida a émis des bons de jouissance pour un montant nominal total de 465 000 ATS. Ces bons, qui ont été acquis par Pelias Raiffeisen

Immobilien Leasing GmbH (ci-après «Pelias»), représentaient un droit de participation aux bénéfices courants de Solida, à l'actif social de celle-ci, à la valeur de cette société, qui comprend l'ensemble de ses réserves occultes et sa valeur commerciale, ainsi qu'au boni de liquidation de ladite société.

11 Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, ces bons de jouissance conféraient en outre à leur titulaire le droit au remboursement du montant nominal majoré des versements supplémentaires éventuellement effectués. Ce dernier était un droit de même rang que ceux des autres créanciers de la société, mais il primait néanmoins le droit au remboursement des apports que les associés pouvaient faire valoir sur le fondement du contrat de société. En cas de dissolution par résiliation du rapport de droit relatif aux droits de jouissance, les titulaires de bons avaient droit à une somme représentant leur quote-part de la valeur de Solida au moment de sa dissolution et devaient, au minimum, recevoir le montant nominal de leurs bons de jouissance majoré des versements supplémentaires éventuellement effectués.

12 Le 24 mars 1995, la société mère de Pelias, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (ci-après «RLB»), a versé à Solida une «contribution de grand-mère» («Großmutterzuschuss») s'élevant à 92 565 000 ATS.

13 Par décision du 29 janvier 1997, le Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (administration fiscale des taxes et droits d'enregistrement, ci-après le «Finanzamt») a déterminé le droit d'apport dû par Solida en retenant comme base imposable le montant de 93 030 000 ATS.

14 Solida a introduit un recours contre cette décision devant la Finanzlandesdirektion, dans lequel elle faisait valoir que, en vertu de la directive 69/335, des contributions versées par des non-associés ne sont pas soumises au droit d'apport.

15 La Finanzlandesdirektion a rejeté ce recours au motif, d'une part, que, en matière de droits de jouissance, ce n'est pas la prestation d'un associé qui fait naître la dette fiscale, mais l'acquisition de droits sociaux et, d'autre part, que la contribution financière supplémentaire versée par RLB doit, en cas de dissolution de Solida, revenir au titulaire des bons de jouissance, à savoir Pelias.

16 Solida a attaqué cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof. À l'appui de son recours, elle a notamment fait valoir que, eu égard à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, l'acquisition de bons de jouissance par un non-associé ne peut être assujettie au droit d'apport.

L'affaire Tech

17 En juin 1998, Tech a émis des bons de jouissance pour un montant nominal total de 2 000 000 ATS. Ces bons ont été acquis par la Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Les droits attachés à ces bons correspondaient, en substance, aux droits conférés par les bons de jouissance visés dans l'affaire Solida. Toutefois, il ressort de l'ordonnance de renvoi que la participation des titulaires des bons de jouissance aux bénéfices courants devait être calculée proportionnellement au rapport existant entre, d'une part, le montant nominal total de ces bons, majoré des versements supplémentaires éventuellement effectués, sans qu'il soit tenu compte de l'identité de l'auteur de ces versements, et, d'autre part, la somme du capital social libéré, contributions supplémentaires incluses, et du montant nominal total des autres bons de jouissance émis, majoré des contributions supplémentaires éventuellement versées.

18 Par avis d'imposition du 15 octobre 1998, le Finanzamt a imposé cette opération en retenant comme base imposable le montant de 2 000 000 ATS.

19 Le 12 octobre 1998, Tech a émis une deuxième série de bons de jouissance d'un montant nominal total de 1 000 000 ATS. Ces bons ont été acquis par la Wiener Hafen GmbH. Dans l'avis d'imposition relatif à cette opération, le Finanzamt a retenu comme base imposable le montant de 1 000 000 ATS.

20 Le 18 juin 1999, Tech a informé le Finanzamt que des contributions financières supplémentaires relatives aux droits de jouissance de la Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH et de la Wiener Hafen GmbH, s'élevant respectivement à 68 000 000 ATS et à 69 000 000 ATS, avaient été versées les 6 août et 12 octobre 1998.

21 Estimant que ces contributions supplémentaires faisaient partie intégrante de la contrepartie versée pour l'acquisition des bons de jouissance, la Finanzlandesdirektion a annulé les deux avis d'imposition mentionnés aux points 18 et 19 du présent arrêt.

22 Tech a introduit un recours contre cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof en faisant valoir que les articles 4 et 5 de la directive 69/335 s'opposent à la perception du droit d'apport sur des contributions financières effectuées par des non-associés.

23 C'est dans ces conditions que le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les prestations fournies par un non-associé à une société de capitaux pour l'acquisition de droits de jouissance constituent-elles des 'biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés' au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 [...]?»

Sur la question préjudicielle

24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion de «biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés» qui y figure vise les contributions financières effectuées au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son avoir social au moyen de l'émission de bons de jouissance par un non-associé de cette société qui souhaite acquérir ceux-ci.

25 En vue de répondre à la question ainsi reformulée, il convient, en premier lieu, de déterminer si l'émission par une société de capitaux de bons de jouissance tels que ceux en cause dans les affaires au principal relève du champ d'application de la directive 69/335.

26 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 69/335, l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré par des droits de même nature que ceux d'associés est soumise au droit d'apport. Constituent de tels droits, notamment, le droit de vote et la participation aux bénéfices ou au boni de liquidation de la société concernée.

27 Or, d'une part, la contrepartie versée pour l'acquisition des bons de jouissance en cause dans les affaires au principal a eu pour effet d'augmenter l'avoir social de la société qui en a bénéficié. D'autre part, ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, lesdits bons de jouissance confèrent à leur titulaire un droit de participation aux bénéfices courants et au boni de liquidation de la société émettrice.

28 Dans ces conditions, l'émission par une société de capitaux de bons de jouissance tels que ceux en cause dans les affaires au principal relève, en principe, du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 69/335.

29 Il importe, en second lieu, d'examiner si, ainsi que le soutient Solida, le fait que l'acquéreur des bons de jouissance n'est pas un associé de la société émettrice est de nature à avoir une incidence sur l'interprétation contenue au point précédent.

30 À cet égard, il convient de relever que l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 prévoit certes que, pour les opérations qu'il vise, parmi lesquelles figurent celles relevant du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de cette même directive, le droit d'apport est liquidé sur la valeur réelle des biens de toute nature apportés «par les associés».

31 Toutefois, d'une part, force est de constater que la limitation du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 69/335, qui résulte de l'interprétation préconisée par Solida de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de ladite directive, ne trouve, en dehors du libellé de cette dernière disposition, aucun fondement dans la directive 69/335.

32 En effet, il ressort du libellé de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 que, lorsque le législateur communautaire a entendu limiter le champ d'application d'une disposition de ladite directive déterminant le fait générateur du droit d'apport aux opérations effectuées par des associés de la société de capitaux bénéficiaire des apports, il l'a fait de manière explicite en visant expressément les associés.

33 Or, dès lors que l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 69/335 ne prévoit pas que les apports qu'il vise doivent émaner d'un associé de la société bénéficiaire de ceux-ci, une interprétation d'une disposition de cette directive qui aurait pour effet de réduire le champ d'application dudit article comme s'il contenait une telle condition ne saurait être retenue.

34 D'autre part, il convient de relever que, eu égard à l'économie de la directive 69/335, le libellé de son article 4, relatif au champ d'application matériel de celle-ci, doit l'emporter sur celui de l'article 5, relatif à la base imposable du droit d'apport, lorsqu'il s'agit de déterminer les conditions auxquelles une opération doit satisfaire pour entrer dans le champ d'application de ladite directive.

35 Dans ces conditions, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion de «biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés» qui y figure vise les contributions financières effectuées au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son avoir social au moyen de l'émission de bons de jouissance par un non-associé de cette société qui souhaite acquérir ceux-ci.

Sur les dépens

36 Les frais exposés par le gouvernement autrichien et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 30 mars 2000, dit pour droit:

L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, doit être interprété en ce sens que la notion de «biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés» qui y figure vise les contributions financières effectuées au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son avoir social au moyen de l'émission de bons de jouissance par un non-associé de cette société qui souhaite acquérir ceux-ci.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 octobre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J.-P. Puissochet