CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. MARCO DARMON présentées le 12 décembre 1989 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le *Finanzgericht* Münster vous a posé deux questions préjudicielles concernant l'assiette de l'impôt indirect frappant les rassemblements de capitaux, telle qu'elle a été harmonisée par la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969 [1] (ci-après « directive »).

2. Les faits se résument de la façon suivante. En 1971, la société Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (ci-après « Ingersoll ») a conclu avec sa filiale, la société Waldrick Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (ci-après « Siegen »), dont elle est d'ailleurs l'unique associé, un contrat « de trust et de transfert des résultats ». Ce contrat prévoit qu'Ingersoll s'engage à reprendre à son compte les résultats du bilan commercial — profits ou pertes — de sa filiale. Pour les exercices des années 1975 à 1978, celle-ci a réalisé des bénéfices qui ont été transférés à la société mère. En revanche, à partir de l'exercice 1979/1980 [2], Siegen a subi des pertes qui ont été prises en charge par Ingersoll. Le *Finanzamt* Hagen (ci-après « Finanzamt ») a imposé sur ces opérations de transfert des pertes un droit d'apport de 1 %, en application de l'article 2 de la loi allemande relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux (*Kapitalverkehrsteuergesetz*) (ci-après « loi allemande »). Cet article considérerait, en effet, la reprise des pertes d'une société par sa société mère, en exécution d'un contrat de transfert des résultats, comme une prestation redevable d'un droit d'apport. Après avoir introduit un recours contre la décision du *Finanzamt* devant le *Finanzgericht* Münster, Siegen a fait valoir devant cette juridiction que l'article 2 de la loi allemande était contraire à l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive. Cet article permet d'assujettir à un droit d'apport « l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social [3], mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales ».

3. Le *Finanzgericht* Münster vous a donc posé deux questions préjudicielles qui visent en substance à déterminer, d'une part, si l'article 4 de la directive est « d'effet direct », d'autre part, si la reprise des pertes d'une société par son associé en exécution d'un contrat de transfert des résultats est ou non assujettie à un droit d'apport.

4. Ce n'est pas la première fois qu'un juge national interroge votre Cour à propos de l'« effet direct » de l'article 4 de la directive [4], mais votre Cour, pour des raisons diverses, n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur ce point. Toutefois, dans un

* Langue originale: le français.

1 — Directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25).

2 — Selon l'ordonnance de renvoi, les exercices courent du 1er décembre au 30 novembre de l'année suivante.

3 — L'imposition des augmentations du capital social est prévue à l'article 4, paragraphe 2, sous a), de la directive.

4 — Arrêt du 15 juillet 1982, Felicitas (270/81, Rec. 1982, p. 2771); voir aussi arrêt du 25 mai 1989, SpA Maxi Di (15/88, Rec. 1989, p. 1391).

arrêt Dansk Sparinvest, vous avez jugé que les articles pertinents de la directive

« doivent être interprétés dans ce sens qu'un État membre n'est pas autorisé à soumettre les sociétés de capitaux ..., pour les opérations énoncées aux articles 10 et 11 ..., à une imposition autre que le droit d'apport et les droits mentionnés à l'article 12 »[5].

Ainsi, la liste, prévue à l'article 4 de la directive, des opérations qui peuvent être assujetties à un droit d'apport est exhaustive. En conséquence, l'obligation pour les États membres de ne pas instituer d'autres impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux que ceux prévus par la directive est une obligation inconditionnelle.

5. Par ailleurs, les dispositions de l'article 4 — la simple lecture permet de s'en convaincre — nous paraissent tout à fait précises.

6. L'avocat général M. Lenz, dans ses conclusions à propos de l'affaire 15/88, avait d'ailleurs estimé que l'interdiction de l'article 11 de la directive était sans ambiguïté et suffisamment précise pour que les opérateurs économiques puissent s'en prévaloir à l'expiration du délai de transposition[6].

7. Nous vous proposons, en conséquence, de répondre à la première question en ce sens que, depuis le 1er janvier 1972, l'article 4 de la directive peut être invoqué directement par un assujetti à l'encontre d'un État membre devant une juridiction nationale.

8. En ce qui concerne la seconde question, votre Cour a déjà rappelé que

« les principes sur lesquels est basé le droit d'apport harmonisé visent à ne soumettre à ce droit que les opérations qui sont l'expression juridique d'un rassemblement de capitaux et dans la mesure seulement où celles-ci contribuent au renforcement du potentiel économique de la société »[7].

9. Le contrat de transfert des résultats a cette particularité de remplacer l'aléa propre à la vie économique par une certaine sécurité, puisque la société filiale — et ses créanciers — ont la certitude que, quels que soient les résultats de l'activité commerciale, la société ne pourra enregistrer ni profits ni pertes. Comme le fait remarquer la Commission dans ses observations écrites[8], la difficulté n'est pas de savoir si, en lui-même, le contrat de transfert des résultats a pour effet d'augmenter l'avoir social de la société — quelle est la valeur de la sécurité dans la vie d'une entreprise? —, mais si les reprises des pertes, en exécution de ce contrat, constituent ou non des opérations soumises au droit d'apport.

10. Le critère de renforcement du potentiel économique de la société nous paraît devoir guider la réflexion et conduire à une distinction. En effet, une société qui a subi des pertes et qui obtient *a posteriori* la conclusion d'un contrat de transfert des résultats voit ipso facto ses pertes prises en charge par son associé et dès lors, même si, ultérieurement, d'éventuels bénéfices devront profiter non à la société, mais à son associé, son potentiel économique se trouve à ce moment renforcé. Une telle opération, compte tenu de l'augmentation de l'avoir

5 — Arrêt du 2 février 1988, dispositif (36/86, Rec. 1988, p. 409).

6 — Conclusions prononcées le 15 février 1989, point 7.

7 — 270/81, précité, point 16; voir aussi 36/86, précité, point 14.

8 — Point 5.3, p. 7 de la version française.

social qu'elle induit, pourra être assujettie au droit d'apport. En revanche, si la constatation des pertes intervient non pas avant la conclusion du contrat de transfert des charges, mais bien après la mise en application de ce contrat, elle ne modifie en rien le potentiel économique de la société, puisque, *dès l'origine*, il était acquis que les pertes ou les bénéfices n'auraient en définitive aucun effet sur la société elle-même. Un tel transfert des pertes ne saurait dès lors être soumis à un droit d'apport. Une législation nationale qui prévoirait de soumettre dans tous les cas le transfert des pertes à cet impôt ne serait pas compatible avec l'article 4 de la directive. C'est en ce sens que nous vous proposons de répondre à la seconde question.

11. Nous concluons donc à ce que vous disiez pour droit:

« 1) Depuis le 1er janvier 1972, l'article 4 de la directive 69/337 du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, peut être invoqué directement par un assujetti à l'encontre d'un État membre devant les juridictions nationales.

2) Le paragraphe 2, sous b), du même article doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas une législation nationale imposant la perception d'un droit d'apport sur les opérations de transfert des pertes d'une société de capitaux à un associé en exécution d'un contrat de transfert des résultats, dès lors que ces pertes ont été réalisées postérieurement à la conclusion du contrat. »