CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS présentées le 14 mai 1992 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans la présente affaire, le Bundesfinanzhof a demandé une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 7, paragraphe 1, sous b), 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, ci-après « directive »). Cette directive a ultérieurement été modifiée par les directives du Conseil 73/79/CEE, du 9 avril 1973 (JO L 103, p. 13), 73/80/CEE, du 9 avril 1973 (JO L 103, p. 15), 74/553/CEE, du 7 novembre 1974 (JO L 303, p. 9), et 85/303/CEE, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23), mais ces modifications n'intéressent pas directement le cas d'espèce.

2. La directive vise notamment à harmoniser les impôts qui frappent les apports de capitaux à des sociétés (« droit d'apport »). L'article 3 définit les sociétés et les personnes morales à l'égard desquelles il y a lieu au droit d'apport, et l'article 4 précise les opérations qui appellent la perception de ce droit. L'article 7, paragraphe 1, sous a), dispose que le taux normal du droit d'apport ne peut être inférieur à 1 % ni dépasser 2 %, et l'article 7, paragraphe 1, sous b), prévoit une réduction d'au moins 50 % de ce taux dans certains cas. La directive 73/80 fixe le taux normal à 1 % et le taux réduit à un niveau quelconque entre 0 % et 0,50 %, avec effet au 1er janvier 1976 pour les deux taux.

3. Le taux réduit prévu à l'article 7, paragraphe 1, sous b), s'applique aux apports de capitaux, sous certaines conditions, lorsque

« une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en vue de création ou préexistantes ».

Le Bundesfinanzhof demande des indications sur l'interprétation de l'expression « une ou plusieurs branches de leur activité » utilisée dans cette disposition.

4. La question litigieuse dans la procédure au principal porte sur le montant du droit d'apport dû sur un apport effectué par un des cinq actionnaires fondateurs de la Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (ci-après « Europartner »), à savoir la Commerzbank AG de Düsseldorf (ci-après « Commerzbank »). Parmi les actionnaires fondateurs figurait aussi le Crédit Lyonnais SA de Lyon (« Crédit Lyonnais »). Europartner a été créée le 4 avril 1974 et ses statuts prévoyaient que la Commerzbank et le Crédit Lyonnais apporteraient l'un et l'autre, au titre des apports à effectuer, certaines de leurs succursales en Sarre. La Commerzbank devait apporter à Europartner toutes les succursales qu'elle détenait en Sarre et le Crédit Lyonnais devait lui

* Langue originale: l'anglais.

apporter une succursale qu'il possédait à Sarrebruck.

5. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que la directive est mise en œuvre, en Allemagne, par le Kapitalverkehrsteuergesetz de 1972 (loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux, ci-après « loi de 1972 ») et, en particulier, que l'article 9, paragraphe 2, point 3, de cette loi est destiné à l'application de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive. Le Finanzamt Saarbrücken (ci-après « Finanzamt ») a refusé d'autoriser le taux réduit prévu audit article 9, paragraphe 2, point 3, pour l'apport de la Commerzbank, estimant que les succursales apportées par cette dernière ne constituaient pas une « branche » de l'activité de cette banque aux fins de cette disposition. La demanderesse s'est pourvue contre cette décision jusqu'en Revision devant le Bundesfinanzhof, qui a déféré les questions suivantes à la Cour:

« 1) La formule employée à l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE, 'une ou plusieurs branches de leur activité', suppose-t-elle un 'secteur d'entreprise', autrement dit une partie de l'ensemble de l'entreprise, dotée d'une certaine autonomie, qui est viable en elle-même et dont les biens servent dans leur globalité à une activité qui se distingue par sa nature de l'activité commerciale du reste de l'entreprise?

2) Dans l'hypothèse où la première question recevrait une réponse négative:

a) Quels sont les critères essentiels permettant de définir la 'branche d'activité' au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE?

b) Une succursale au sens de l'article 13 du Handelsgesetzbuch (code de commerce) est-elle une 'branche d'activité' au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE? »

Nous examinerons successivement ces deux questions.

Question 1

6. Comme l'explique le Bundesfinanzhof dans l'ordonnance de renvoi, la première question a pour but de lui permettre de déterminer si la notion de « branche d'activité » de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive est identique à la notion de « Teilbetrieb » utilisée dans la réglementation fiscale allemande, en particulier à l'article 9, paragraphe 2, point 3, de la loi de 1972. L'expression utilisée pour traduire « branche d'activité » dans la version allemande de la directive n'est pas « Teilbetrieb », mais « Zweig ihrer Tätigkeit ». Il semble que les juridictions allemandes tendent à interpréter strictement la notion de « Teilbetrieb » et que, si on retenait l'approche qu'elles ont adoptée, les succursales d'une banque ne devraient normalement pas être considérées comme des « branches » de l'activité de cette banque. Il semble, en particulier, qu'une succursale ne peut constituer un « Teilbetrieb », aux fins de la législation allemande, que si aucune des activités essentielles à son fonctionne-

ment n'est traitée de manière centralisée à partir du siège. Comme le signale le Bundesfinanzhof, les succursales d'une banque peuvent rarement satisfaire à cette condition étant donné que des activités telles que le refinancement et l'achat de titres sont généralement traitées au niveau central.

7. La Cour a récemment souligné que les juridictions nationales étaient tenues, dans l'interprétation de la législation nationale, de tenir compte, dans toute la mesure du possible, du texte et des objectifs de toute directive communautaire pertinente (voir l'arrêt du 13 novembre 1990, Marleasing, point 8, C-106/89, Rec. p. I-4135). Il ne fait donc nul doute que la notion de « Teilbetrieb » de l'article 9, paragraphe 2, point 3, de la loi de 1972 est à interpréter au sens de « Zweig ihrer Tätigkeit » ou « branches de leur activité » de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive.

8. La notion de « branche d'activité » de l'article 7, paragraphe 1, sous b), a récemment été examinée par la Cour dans l'affaire Muwi Bouwgroep/Staatssecretaris van Financiën (arrêt du 13 décembre 1991, C-164/90, Rec. p. I-6049). Au point 22 des motifs de son arrêt, la Cour a déclaré que l'hypothèse visée par cette disposition est celle dans laquelle une société apporte à une autre des éléments de patrimoine qui constituent un ensemble capable de fonctionner de manière autonome. Toutefois, le degré précis d'autonomie nécessaire pour permettre à un tel ensemble d'avoirs de constituer une « branche » d'activité n'était pas en cause dans l'affaire Muwi Bouwgroep.

9. Comme la Commission l'a indiqué dans ses observations écrites, et souligné à l'audience, le taux réduit du droit d'apport, prévu à l'article 7, paragraphe 1, sous b) de la directive, vise à éviter les effets cumulatifs que produisent, sur l'assujettissement fiscal, certaines opérations de regroupement de sociétés (voir troisième considérant de la directive 73/80 du Conseil). Au surplus, le deuxième considérant de la directive 85/303 du Conseil constate que les effets économiques du droit d'apport peuvent être défavorables au regroupement et au développement des entreprises et c'est pourquoi le taux réduit initialement prévu à l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive a été remplacé, à compter du 1er janvier 1986, par une exonération totale du droit d'apport (voir article 1er, paragraphe 2, de la directive 85/303).

10. La Commission a raison, nous semble-t-il, d'avancer l'idée que ces motifs justifient d'interpréter la notion de « branche d'activité » de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive de manière suffisamment large pour lui permettre d'englober, en principe, toutes les catégories pertinentes d'opérations de regroupement d'entreprises. En particulier, il n'existe aucune raison d'exclure du bénéfice de cette disposition les transferts de succursales d'une entreprise qui dépendent de la société mère pour certaines de leurs activités; en effet, le transfert de pareilles succursales à d'autres entreprises peut parfaitement favoriser une meilleure efficacité de fonctionnement des sociétés concernées. Il ne semble pas indispensable non plus que la branche d'activité transférée constitue un domaine entièrement distinct de l'activité du cédant. Selon nous, il y a donc lieu de répondre par la négative à la première question déférée par le Bundesfinanzhof et il sera nécessaire, de ce fait, de répondre à la seconde.

Question 2

11. La seconde question du Bundesfinanzhof tend à obtenir des précisions quant aux caractéristiques que doivent réunir des éléments d'un patrimoine pour pouvoir constituer une « branche d'activité » aux fins de l'article 7, paragraphe 1, sous b), et le Bundesfinanzhof demande en particulier si une « succursale » (« Zweigniederlassung ») au sens de l'article 13 du code de commerce allemand correspondrait à ces critères. En réponse à une question posée par la Cour par écrit, le Finanzamt a expliqué que, pour pouvoir constituer une « succursale » au sens de l'article 13 du code de commerce, l'établissement considéré doit notamment être doté d'un certain degré d'autonomie fonctionnelle par rapport à la société mère, sans cependant devoir en être entièrement indépendant.

12. Comme nous l'avons vu, l'article 7, paragraphe 1, sous b), a pour objet de supprimer les obstacles de nature fiscale au regroupement des sociétés et aux opérations de réorganisation. La Commission estime donc que cette disposition est à interpréter de manière telle qu'elle puisse couvrir tous les transferts d'activités destinés à favoriser le regroupement et le développement des entreprises concernées. Il ressort du libellé de l'article 7, paragraphe 1, sous b), que le transfert de la totalité du patrimoine d'une société de capitaux à une autre société est un transfert qui remplit automatiquement les conditions d'application du taux réduit prévu par cette disposition. En revanche, lorsqu'une partie seulement du patrimoine est transférée, une condition supplémentaire est prévue. Il ne suffit pas de transférer un ou plusieurs éléments du patrimoine; il faut, en outre, que ces éléments du patrimoine d'une société constituent une « branche de (son) activité » (« Zweig ihrer Tätigkeit »). Il semble donc que l'exigence essentielle réside dans le fait que les éléments transférés doivent obligatoirement se présenter sous la forme d'une entité commerciale. Il ressort de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Muwi Bouwgroep, cité au point 8 ci-dessus, que les éléments de patrimoine qui sont transférés doivent constituer un tout, capable d'un certain degré d'autonomie de fonctionnement: ils doivent constituer davantage qu'une simple réunion d'éléments d'un patrimoine. Normalement, le transfert de biens devrait aussi s'accompagner, selon le cas, du transfert de certaines obligations du cédant, de certains actifs incorporels tels que droits de propriété intellectuelle nécessaires à l'exploitation des biens, de fichiers de clients et même d'une partie du personnel employé dans la branche d'activité transférée, encore qu'aucun de ces aspects ne soit nécessairement décisif à lui seul. Comme nous l'avons précédemment indiqué, il ne semble cependant pas indispensable que la branche d'activité transférée constitue un type d'activité qui se distingue nettement. L'objectif précité de l'article 7, paragraphe 1, sous b), doit être considéré comme englobant le fractionnement et le regroupement d'entreprises existantes en fonction, par exemple, d'une séparation en zones géographiques distinctes. La circonstance que la branche d'activité transférée partage certains services centralisés avec d'autres branches ne fait pas non plus nécessairement obstacle à ce qu'elle constitue une « branche d'activité » au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b). Selon nous, pareille interprétation serait manifestement trop restrictive, étant donné que peu de succursales de sociétés importantes sont susceptibles d'être entièrement autonomes. Sous réserve que la société nouvelle puisse assurer les services essentiels à la poursuite de l'exploitation des éléments de patrimoine transférés, un certain degré de dépendance par rapport à des services centralisés n'empêche pas lesdits éléments de constituer une branche d'activité.

13. L'application de ces critères peut être illustrée par deux exemples qui se situent très clairement de part et d'autre de la ligne de partage. D'un côté, le simple transfert de matériels informatiques excédentaires à un établissement bancaire nouveau, afin que ces matériels soient utilisés dans un domaine d'activité bancaire différent, ne constituerait pas, par lui-même, un transfert de « branche d'activité »: ce transfert comporterait simplement une réunion d'éléments d'un patrimoine. En revanche, si une banque transférait à une société nouvelle toutes ses succursales situées dans une certaine zone géographique, y compris leurs locaux et leurs équipements et avec une grande partie de leurs comptes clients et de leur personnel, et si ladite société nouvelle continuait à utiliser ces succursales pour exercer essentiellement la même activité, les éléments du patrimoine de ces succursales seraient manifestement transférés à titre de branche d'activité. Toutefois, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient d'appliquer ces critères aux faits de la cause.

14. Dans la mesure où il n'appartient pas à la Cour d'interpréter l'article 13 du code de commerce allemand, il n'y a pas lieu, selon nous, d'apporter une réponse spécifique à la partie b) de la question. Néanmoins, comme nous avons vu qu'une « succursale », au sens de l'article 13 dudit code, est, selon les déclarations du Finanzamt, une entité qui est au moins dotée d'une autonomie partielle par rapport à la société mère, la réponse proposée à la partie a) de la question devrait fournir au Bundesfinanzhof tous les éléments qui lui sont nécessaires pour répondre à la partie b).

Conclusion

15. Nous estimons donc qu'il y a lieu de répondre comme suit aux questions déférées par le Bundesfinanzhof:

« 1) Aux fins de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE du Conseil, il n'est pas nécessaire que les branches d'activité transférées d'une société à une autre soient entièrement viables en elles-mêmes ou que l'ensemble d'éléments de patrimoine dont elles sont constituées soit exclusivement utilisé pour exercer des activités qui se distinguent de celles du reste de l'entreprise.

2) Le transfert d'une « branche d'activité » au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), est le transfert d'un ensemble capable d'un certain degré d'activité autonome. Pour déterminer si tel est le cas de l'ensemble transféré, il convient de considérer toutes les conditions de l'opération, en particulier la nature des biens transférés et les objectifs en vue desquels ils sont utilisés avant et après le transfert, et d'examiner si le transfert s'accompagne de transferts d'obligations, de clientèle, de personnel ou autres transferts d'éléments liés à l'activité. »