# 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 déféré à la Cour deux questions sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, 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 »):

« 1) L'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335/CEE autorise-t-il les États membres à soumettre au droit d'apport les prestations effectuées, non pas par un associé, mais par une société ou une association dont cet associé est membre ou dans laquelle il détient des parts, en vertu d'un contrat de transfert de bénéfices conclu avec la société?

2) En cas de réponse affirmative à la première question: la prestation soumise au droit d'apport en vertu de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335/CEE est-elle accomplie dès lors que le contrat de transfert de bénéfices a été valablement conclu en droit civil ou seulement à partir du transfert de bénéfices proprement dit? »

2. Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, sous b), parmi les opérations que les États membres peuvent soumettre au droit d'apport figure:

« 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, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales ».

Il convient de noter que, à la différence de la version anglaise, la version française de la directive ne fait pas de référence spécifique à la prestation de *services* (provision of services), mais, plus généralement, à:

« l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé... »

De même, la version allemande se réfère à des « Leistungen », un terme qui peut couvrir aussi bien les paiements que les prestations de services.

**Les circonstances de l'affaire**

3. La requérante au principal, Weber Haus GmbH & Co. KG, est une société en

* Langue originale: l'anglais.

commandite simple dont le siège se trouve à Rheinau-Linx et dont les membres sont deux personnes physiques (M. et M^me^ Weber) et une société à responsabilité limitée (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft), cette dernière étant le commandité dans le cadre de la commandite. M. et M^me^ Weber détiennent également plus de 99 % des parts d'une société à responsabilité limitée, la « Hans Weber Fertighausbau GmbH » (ci-après « SARL »), également établie à Rheinau-Linx. Le 1^er^ janvier 1977, la société requérante a conclu un contrat dit « Organschaftsvertrag » avec la SARL, prévoyant une coopération financière, économique et administrative entre les deux sociétés, de manière à intégrer la SARL dans l'entreprise requérante. Nous désignerons la structure résultant de ce contrat par le terme « Organschaft ». Le contrat d'Organschaft prévoit que l'intégration financière est réalisée par le fait que les parts dont M. et M^me^ Weber sont propriétaires dans la SARL sont considérées comme l'avoir social (« Betriebsvermögen ») de la société requérante. Il est également stipulé dans le contrat que la commandite doit se voir transférer tous les bénéfices de la SARL et reprendre toutes ses pertes. En application de ce contrat, la SARL a transféré à la requérante la totalité de ses bénéfices pour 1977, à savoir 5 666 634 DM. La question litigieuse dans la procédure au principal est de savoir si, comme le prétend l'administration fiscale, ce transfert peut être soumis au droit d'apport au titre des dispositions de droit national qui mettent en œuvre l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive.

4. A première vue, il peut sembler surprenant qu'une société en commandite simple puisse être regardée comme une société de capitaux aux fins de la directive. Toutefois, après avoir défini les différentes catégories de sociétés de capitaux à l'article 3, paragraphe 1, la directive énonce à l'article 3, paragraphe 2, que:

« Est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport. »

Il semble que, en application de cette disposition, la législation allemande assimile une société en commandite à une société de capitaux lorsque, comme pour la requérante, son ou ses commandités sont une société de capitaux stricto sensu (voir l'arrêt du 15 juillet 1982, Felicitas/Finanzamt für Verkehrsteuern, point 3, 270/81, Rec. p. 2771). Comme le souligne la Commission, cette assimilation est compatible avec la directive 90/605/CEE du Conseil, du 8 novembre 1990, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE concernant respectivement les comptes annuels et les comptes consolidés (JO L 317, p. 60), qui a étendu le champ d'application de ces directives à de telles formes de sociétés.

**La première question**

5. La première question demande en substance si les États membres peuvent soumettre au droit d'apport des bénéfices transférés à une société de capitaux par une autre société, aux termes d'un contrat de transfert des bénéfices, lorsque les deux

sociétés ont un actionnaire ou un membre commun.

6. La commandite requérante prétend que la directive ne permet pas d'imposer le droit d'apport dans de telles circonstances. Elle prétend que le point de vue de l'administration fiscale conduit à un traitement différent en ce qui concerne l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, d'une part, et le droit d'apport, d'autre part. L'existence de l'Organschaft est reconnue aux fins du premier impôt et les bénéfices ne sont pas imposés au titre de la SARL, mais directement en tant qu'impôt sur le revenu ou sur les sociétés au nom des membres de la commandite. Le transfert des bénéfices est donc traité comme un versement fait par la société à un actionnaire. Aux fins du droit d'apport, d'autre part, on ne tient pas compte de l'Organschaft et le transfert de bénéfices est considéré comme un paiement par les actionnaires (M. et M^me^ Weber) à la commandite. Selon la requérante, la Cour devrait analyser le transfert de bénéfices comme un paiement de la SARL à la requérante, qui est son actionnaire effectif.

7. La Commission adopte un point de vue différent. Elle fait valoir que la directive n'empêche pas les États membres de soumettre au droit d'apport des services ou des paiements effectués par une société à une société de capitaux lorsque les deux sociétés ont un membre commun, pourvu qu'il soit établi que, dans les circonstances de l'affaire, c'est en réalité ce membre qui, par l'intermédiaire de la première société, procède à l'apport à la seconde société.

8. Il peut, certes, exister des circonstances dans lesquelles un actionnaire contribue effectivement à une société de capitaux par l'intermédiaire d'une autre société qu'il contrôle, mais il nous semble que telle n'est pas la situation en l'espèce. L'essence du contrat d'Organschaft en cause ici réside dans le fait que M. et M^me^ Weber ont apporté leurs parts dans la SARL, ou au moins les droits représentés par ces parts, à l'avoir social de la commandite qui était chargée de tout le contrôle financier et administratif de la SARL. A notre avis, le seul élément engendré par ce contrat qui soit susceptible d'être assujetti au droit d'apport est l'augmentation de capital ou d'avoir social de la commandite en raison d'une contribution consistant dans les droits représentés par les actions dans la SARL. Il convient de relever que, bien que M. et M^me^ Weber conservent la propriété nominale des actions, la valeur en capital de la commandite a été augmentée par le transfert à son profit des droits représentés par les actions, en particulier le droit de recevoir les bénéfices ultérieurs de la SARL. Toutefois, lorsque des bénéfices ont ensuite été transférés de la SARL à la commandite, en application de la clause de transfert des bénéfices dans le contrat d'Organschaft, il nous semble que les bénéfices ont augmenté directement pour la commandite en tant que telle et en tant qu'actionnaire effectif, plutôt que d'être apporté à la commandite par les commanditaires. Ainsi, il ne nous semble pas qu'un transfert de bénéfices dans de telles circonstances peut être considéré comme l'apport fait par un membre d'une société de capitaux aux fins de l'article 4, paragraphe 2, sous b).

9. Le point de vue de l'administration fiscale selon lequel le transfert de bénéfices devait être soumis au droit d'apport en tant que contribution par les commanditaires ne serait défendable que si les actions étaient

considérées comme appartenant au patrimoine privé des commanditaires aux fins du droit d'apport. Or, il ressort du dossier ainsi que de la réponse de la requérante aux questions posées lors de l'audience que, au contraire, les actions sont considérées comme l'avoir social de la commandite. Elles font partie de ses comptes et les bénéfices de la SARL sont portés au compte de la commandite elle-même. Il nous semble que le fait de considérer les actions comme avoir social de la commandite aux fins de l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, mais comme des actifs privés des commanditaires aux fins du droit d'apport, entraînerait des résultats anormaux. Il serait impossible de distribuer des bénéfices réalisés au sein de la SARL sans qu'ils soient soumis au droit d'apport. Cela irait à l'encontre de la nature même du droit d'apport qui n'est pas un impôt sur des bénéfices réalisés ou distribués, mais un impôt sur les rassemblements de capitaux. Une telle analyse impliquerait également une méconnaissance de la structure créée par le contrat d'Organschaft qui peut être comparé à la relation entre un holding et sa filiale. Si les Weber avaient créé une autre SARL pour agir en tant que société mère de l'Organschaft et avaient transféré leurs actions de la première SARL à la société mère, en échange d'actions dans cette dernière, tout transfert de bénéfices ultérieurs dans le cadre du contrat d'Organschaft aurait été une simple distribution de bénéfices par une filiale à son actionnaire. De même, dans la présente espèce, M. et M^me^ Weber ont apporté leurs droits dans les actions à l'avoir social de la commandite qui agit en tant que canal de distribution de bénéfices, sous réserve de bénéfices conservés dans le cadre de la commandite. Toute analyse consistant à traiter le transfert de bénéfices de la SARL, à la fin de chaque période comptable, comme un investissement en capital par les membres de la commandite conduirait au résultat manifestement absurde selon lequel le droit d'apport serait imposé sur la totalité des bénéfices commerciaux de la SARL, y compris ceux qui sont distribués en fin de compte aux associés par l'Organschaft.

10. Dans l'arrêt de renvoi, le Bundesfinanzhof fait référence à l'arrêt du 28 mars 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447), dans lequel la Cour a estimé que l'absorption des pertes d'une filiale par la société mère, comme conséquence d'un contrat de transfert de résultats conclu avant la constatation de ces pertes, n'augmentait pas l'avoir social de la filiale au sens de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive. Cette décision était fondée sur le motif que, en conséquence du contrat de transfert, les pertes éventuelles subies par la filiale n'auraient aucune incidence sur le niveau de son avoir social et que donc la reprise de ces pertes ne pouvait être considérée comme une augmentation des actifs de cette société aux fins de l'article 4, paragraphe 2, sous b) (voir le point 13 de l'arrêt). Il convient toutefois de remarquer que la présente affaire concerne une situation qui est en substance l'inverse de celle de l'affaire Siegen. Comme nous l'avons vu, le transfert de bénéfices au titre du contrat d'Organschaft devrait être traité comme un transfert *d'une* société de capitaux *à* son actionnaire, et non le contraire. Tout à fait indépendamment d'un quelconque contrat préalable de transfert des bénéfices, la transaction en cause ne pourrait donc engendrer la moindre obligation au titre de l'article 4, paragraphe 2, sous b).

11. C'est pourquoi, à notre avis, il convient de répondre à la première question par la négative. Il en résulte qu'il n'est pas nécessaire de répondre à la seconde question.

## Conclusion

12. Nous estimons, en conséquence, que la Cour devrait se prononcer dans les termes suivants:

« L'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335/CEE n'autorise pas les États membres à soumettre au droit d'apport le transfert de bénéfices d'une société à une commandite, au titre d'un contrat de transfert des bénéfices, lorsque la société et la commandite ont un membre commun et que ce membre a préalablement apporté à l'avoir social de la commandite les droits représentés par ses actions dans la société. »