CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. ANTONIO TIZZANO

présentées le 10 janvier 2002 [1]

1. Par son ordonnance du 16 décembre 1999, le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) a demandé à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [2] (ci-après la «directive»). La question porte, en substance, sur la possibilité, au regard de la directive, d'appliquer un impôt sur des apports opérés par suite de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux lorsque ces apports ont déjà été soumis à un impôt analogue avant l'entrée en vigueur de la directive.

Le cadre légal

Droit communautaire

2. Le régime des impôts indirects sur les rassemblements de capitaux est régi, au niveau communautaire, par la directive, qui tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme l'une des conditions essentielles de la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur (premier considérant). La poursuite d'une telle finalité suppose que l'application aux capitaux, rassemblés dans le cadre d'une société, du droit sur les rassemblements de capitaux ne puisse intervenir qu'une seule fois au sein du marché commun et que cette taxation, afin de ne pas perturber la circulation des capitaux, soit d'un niveau égal dans tous les États membres (sixième considérant). À cette fin, la directive prévoit donc l'harmonisation de ce droit, en ce qui concerne tant sa structure que ses taux (septième considérant), ainsi que la suppression des autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques (huitième considérant).

3. Conformément à la finalité exposée dans les considérants, l'article 1er de la directive dispose: «Les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions» de la directive. Ce sont ensuite les articles 3 et 4 qui déterminent ce qu'il convient d'entendre par «société de capitaux» ainsi que les opérations soumises au «droit d'apport».

1 — Langue originale: l'italien.
2 — JO L 249, p. 25.

4. Par société de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre, selon l'article 3, paragraphe 1:

a) les sociétés qualifiées dans les États membres de «société anonyme», de «société en commandite par actions» ou de «société à responsabilité limitée»;

«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».

5. L'article 3, paragraphe 2, précise néanmoins:

«2. 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».

6. À propos des opérations imposables, l'article 4, paragraphe 1, précise entre autres:

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

a) la constitution d'une société de capitaux;

b) la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux;

[...]».

Toutefois, l'article 4, paragraphe 3, précise:

«3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1, sous a), [...]:

a) la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent.»

7. Pour garantir l'harmonisation effective en la matière et éviter des phénomènes de double imposition, l'article 10 de la directive dispose:

«En dehors du droit d'apport, les États membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit:

a) pour les opérations visées à l'article 4;

b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4;

c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

8. Il convient enfin de rappeler que, se référant à la liquidation de l'impôt, l'article 6 de la directive, mentionné explicitement dans l'ordonnance de renvoi, dispose:

«1. Chaque État membre peut exclure de la base imposable, déterminée conformément aux dispositions de l'article 5, le montant de l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux, ainsi que la quote-part d'un tel associé dans l'avoir social.

2. Si un État membre fait usage de la faculté prévue au paragraphe 1, [est] soumis[e] au droit d'apport:

...

— toute opération par laquelle la responsabilité d'un associé est limitée à sa participation dans le capital social,

notamment lorsque la limitation de la responsabilité résulte d'une transformation de la société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent.»

Législation nationale

9. Comme l'énonce l'ordonnance de renvoi, avant l'adhésion de la république d'Autriche à la Communauté, l'article 5 du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux, ci-après le «KVG») réputait sociétés de capitaux les «sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée [...], associations qui poursuivent des buts lucratifs dont les associés ne sont responsables des dettes qu'à concurrence de leur participation et peuvent céder leurs parts sociales à des tiers».

10. Toujours avant l'adhésion de la république d'Autriche à la Communauté, l'article 33 TP 16, paragraphe 1, sous b), du Gebührengesetz (loi sur la perception des droits, ci-après le «GebG») prévoyait un impôt s'appliquant aux «actes juridiques auxquels étaient assujettis, en cas d'affectation d'actifs, les actes constitutifs de société, hormis ceux concernant les sociétés de capitaux au sens du Kapitalverkehrsteuergesetz, par lesquels deux ou plusieurs personnes s'associent en vue de la poursuite d'un but lucratif». Le montant de cet impôt correspondait à 2 % de la valeur de l'apport ou de son augmentation, avec un minimum de 800 ATS.

11. L'adhésion de la république d'Autriche à la Communauté a entraîné d'importantes modifications en la matière. Nous nous bornerons à souligner, à ce sujet, que, à dater du 1er janvier 1995, l'impôt prévu à l'article 33 TP 16, paragraphe 1, sous b), du GebG a été aboli et la définition de la «société de capitaux» modifiée. En effet, dans sa version en vigueur à partir de cette date, l'article 4, paragraphe 1, du KVG qualifie de société de capitaux les «sociétés anonymes et sociétés à responsabilité limitée». À ces sociétés de capitaux sont assimilées, conformément au paragraphe 2, les «sociétés en commandite» ainsi que les «Kommanditerwerbsgesellschaften» (sociétés à but lucratif en commandite) «dont l'un des associés indéfiniment et personnellement responsables est une société de capitaux».

12. S'agissant du droit d'apport aux sociétés de capitaux, nous relèverons en l'occurrence que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, du KVG (dans sa version en vigueur à dater du 1er janvier 1995), ce droit «frappe l'acquisition de droits sociaux dans une société de capitaux nationale par le premier acquéreur». Par ailleurs, en vue de l'application de ce droit, la république d'Autriche s'est prévalue de la faculté, prévue par l'article 6, paragraphe 1, de la directive, d'exclure de la base imposable, déterminée conformément aux dispositions de l'article 5, le montant de

l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux (article 5, paragraphe 1, du KVG).

Les faits et la procédure

13. Palais am Stadtpark Hotelbetrieb GmbH & Co. KG (ci-après «Palais») est une société de droit autrichien qui a été constituée en 1982 sous la forme d'une société en commandite simple. Comme il ne s'agissait pas d'une société de capitaux selon la législation alors en vigueur, l'acte constitutif a, normalement, été soumis à l'impôt prévu par l'article 33 TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG.

14. En mars 1994, la société en commandite a été transformée en société à but lucratif en commandite. Cette transformation n'a cependant pas impliqué sa transformation en société de capitaux au titre de la législation nationale en vigueur.

15. Par acte du 17 mai 1996, les associés commanditaires ont cédé leurs parts sociales à une société à responsabilité limitée, Rudolf Hinteregger GmbH, qui est devenue le seul associé indéfiniment et personnellement responsable des obligations sociales. Par suite de l'arrivée de cette société de capitaux en qualité d'associé, Palais a été considérée comme société de capitaux au titre de l'article 4, paragraphe 2, du KVG. C'est pour ce motif que, par un avis d'imposition provisoire, le Finanzamt (l'administration fiscale) a considéré que les associés commanditaires de Palais avaient acquis pour la première fois des droits sociaux dans une société de capitaux; le Finanzamt a donc fixé un droit correspondant sur leurs apports, au titre de l'article 2, paragraphe 1, du KVG.

16. Le 26 août de la même année, Palais a introduit une réclamation à l'encontre de cette décision, en invoquant son incompatibilité avec la directive. En effet, pour Palais, étant donné que l'apport des associés commanditaires avait précédemment été soumis à l'impôt au titre de l'article 33 TP 16 du GebG, cette nouvelle imposition serait constitutive d'une «double imposition», prohibée par l'article 10 de la directive.

17. Par sa décision du 23 septembre 1996, l'autorité fiscale de première instance a rejeté le recours, estimant que l'impôt prévu par l'article 33 TP 16, du GebG ne saurait être assimilé à un droit d'apport et qu'il ne pouvait être question, en l'espèce, de «double imposition». Ce point de vue a été partagé par l'autorité fiscale d'appel qui, dans sa décision du 3 septembre 1997, a rejeté la réclamation en appel introduite par Palais, au motif, entre autres, qu'il ne pouvait y avoir lieu, en l'espèce, à double imposition prohibée par la directive puisque l'impôt prévu par l'article 33 TP 16, du GebG avait été appliqué avant l'adhésion

de la république d'Autriche à la Communauté européenne.

18. Le 22 octobre 1997, Palais a introduit devant le Verwaltungsgerichtshof un recours à l'encontre de cette dernière décision. Par son ordonnance du 16 décembre 1999, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de demander à la Cour de statuer à titre préjudiciel. Dans l'ordonnance de renvoi, cette juridiction a confirmé notamment que l'arrivée de Rudolf Hinteregger GmbH en qualité de commandité de Palais avait entraîné l'assimilation de Palais à une société de capitaux, de telle sorte que, au regard de la législation nationale, les associés commanditaires de Palais avaient réalisé pour la première fois une acquisition de droits sociaux d'une société de capitaux, assujettie au droit d'apport au titre de l'article 2, paragraphe 1, point 1, du KVG. Le Verwaltungsgerichtshof a néanmoins souligné que, au moment de la constitution de Palais, ce même apport avait déjà été soumis à un droit tel que celui prévu par l'article 33 TP 16, du GebG, à son avis assimilable à un droit d'apport et a dès lors formulé de sérieux doutes quant à la compatibilité de cette forme de «double imposition» avec la directive. À propos de l'antériorité de la première imposition par rapport à l'adhésion de la république d'Autriche à la Communauté, la juridiction de renvoi observe que cette situation ne soulève pas la question de savoir si la directive doit s'appliquer rétroactivement: il convient plutôt, estime la juridiction nationale, de voir dans cette imposition un élément de fait et d'éviter une seconde imposition sur le même apport, à la suite de l'entrée en vigueur de la directive. Afin de dissiper toute espèce de doute relatif à la compatibilité de l'imposition litigieuse avec le droit communautaire, la juridiction de renvoi a décidé de soumettre à la Cour de justice, au titre de l'article 234 CE, la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249 du 3 octobre 1969, p. 25), et plus particulièrement son article 6, sont-elles à interpréter en ce sens qu'elles s'opposent à ce qu'un État membre perçoive un droit d'apport sur les apports de commanditaire faits à une société à but lucratif en commandite à l'occasion de l'entrée dans une telle société d'une société à responsabilité limitée comme commandité, si le capital social à soumettre au droit d'apport a déjà été soumis, avant l'entrée en vigueur de la directive 69/335/CEE, à un droit tel que celui prévu par l'article 33 TP 16, paragraphe 1, sous b), du Gebührengesetz de 1957 (BGBl. 1957, p. 267)?»

19. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, sont intervenues la République d'Autriche et la Commission, qui suggèrent de répondre par la négative à la question posée par le Verwaltungsgerichtshof. Elles considèrent que l'impôt prévu par l'article 33 TP 16, du GebG, applicable aux seules sociétés de personnes, ne constitue pas un *droit d'apport aux sociétés de capitaux* et ne relève donc pas du champ d'application de la directive. Le gouvernement autrichien soutient en outre que, étant étroitement lié à la rédaction des actes juridiques, l'impôt en cause ne présenterait pas les caractéris-

tiques inhérentes à un droit d'apport et ne saurait donc être pris en compte aux fins de la prohibition de la double imposition de l'article 10 de la directive.

Appréciation en droit

20. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite en substance savoir si la directive 69/335 permet d'appliquer un droit d'apport à l'occasion de la transformation d'une société à but lucratif en commandite en une société de capitaux (par suite de l'arrivée d'une société de capitaux en qualité de commandité) alors que, au moment de la constitution de la société (antérieure à l'entrée en vigueur de la directive), un impôt du type de celui prévu par l'article 33 TP 16 du GebG avait déjà été appliqué.

21. Il convient par ailleurs de préciser immédiatement que, si la demande préjudicielle fait référence «plus particulièrement» à l'article 6 de la directive, en réalité, ce n'est pas cette disposition qui est pertinente en l'espèce. En effet, comme nous l'avons précédemment relevé, cet article permet à chacun des États membres d'exclure de la base imposable le montant de l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux (paragraphe 1), en obligeant dans ce cas à soumettre au droit d'apport certaines opérations, parmi lesquelles «toute opération par laquelle la responsabilité d'un associé est limitée à sa participation dans le capital social, notamment lorsque la limitation de la responsabilité résulte d'une transformation de la société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent» (paragraphe 2). Or, en l'espèce, comme le relève la Commission, le litige ne porte par sur l'utilisation, par la république d'Autriche, de la faculté prévue à l'article 6, paragraphe 1, de la directive, ni sur la réalisation éventuelle d'une des opérations visées à l'article 6, paragraphe 2. En revanche, il ressort clairement de l'ordonnance de renvoi et de l'énoncé de la question préjudicielle que le litige porte sur la violation alléguée de la prohibition de la «double imposition», édictée par l'article 10 de la directive. C'est donc exclusivement à cette dernière disposition qu'il conviendra de se référer en analysant la question soumise à la Cour.

22. Nous rappellerons, à ce sujet, que la Cour a déjà précisé que «l'article 10 de la directive, lu à la lumière de son dernier considérant, prohibe notamment les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Sont ainsi visées, parmi d'autres, les impositions qui, quelle que soit leur forme, sont dues pour la constitution d'une société de capitaux et l'augmentation de son capital [article 10, sous a)], ou pour l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique [article 10, sous c)]. Cette dernière 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» [3].

23. En l'espèce, comme nous l'avons précédemment exposé, la juridiction de renvoi semble considérer que le droit d'apport appliqué au moment de la transformation de Palais en une société de capitaux (par suite de l'arrivée de Rudolf Hinteregger GmbH en qualité de commandité) serait incompatible avec l'article 10 de la directive au motif que l'acte constitutif de la société avait déjà donné lieu à la perception de l'impôt visé à l'article 33 TP 16 du GebG. La juridiction de renvoi tire ces conclusions des prémisses suivantes: d'une part, bien que liée à la rédaction d'un acte juridique, cette dernière imposition présente les caractéristiques d'un droit d'apport [4] et, d'autre part, la prohibition de la «double imposition» édictée à l'article 10 de la directive s'applique même lorsque la première «imposition» a été perçue avant l'entrée en vigueur de la directive.

24. La solution exposée par la juridiction nationale ne nous paraît toutefois pas convaincante. En effet, à supposer même que l'on admette les deux prémisses sur lesquelles elle se fonde, il ne serait de toute façon pas possible, croyons-nous, d'établir l'existence d'une violation de l'article 10 de la directive; c'est que nous ne pensons pas, sur un plan général, que cette disposition s'oppose à l'application d'un droit d'apport à l'occasion de la transformation d'une société de personnes en société de capitaux lorsqu'un impôt analogue a déjà été perçu lors de la constitution de la société de personnes.

25. Nous observerons tout d'abord, à ce propos, que, parmi les opérations soumises au droit d'apport, l'article 4 de la directive mentionne explicitement «la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux». Il n'est donc pas possible de douter qu'une opération qui entraîne une telle transformation soit, en principe, assujettie au droit d'apport conformément à l'article 4 de la directive.

26. Ayant admis ce principe, il nous faudra encore nous interroger sur le point de savoir si pareille imposition n'est pas néanmoins exclue, conformément à l'article 10 quand, lors de la constitution de la société de personnes, un droit d'apport analogue avait déjà été perçu. Pour répondre à cette question, il convient, pensons-nous, de considérer que, comme cela résulte clairement de son article 1er, la directive vise clairement à harmoniser le «droit sur les apports à des sociétés de capitaux», en déterminant, au niveau communautaire, ses structures ainsi que les taux applicables. Le choix de limiter le champ de l'harmonisa-

3 — Arrêt du 2 décembre 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Rec. p. I-6783, point 21); dans le même sens, arrêt du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Rec. p. I-2827, point 23).

4 — Sur cette question, la juridiction de renvoi cite les arrêts du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915); Fantask e.a., précité à la note 3, et du 5 mars 1998, Solred (C-347/96, Rec. p. I-937).

tion communautaire au droit d'apport *aux sociétés de capitaux* est vraisemblablement dicté par le point de vue selon lequel les capitaux rassemblés au sein de ce type de sociétés peuvent circuler aisément à l'intérieur de la Communauté: c'est donc à ces sociétés qu'il fallait s'adresser pour «promouvoir la libre circulation des capitaux» en vue de «créer une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur» (premier considérant de la directive). Que telle soit effectivement l'optique du législateur communautaire, nous en trouvons confirmation, par ailleurs, dans le fait que, outre les traditionnelles «société anonyme», «société en commandite par actions» et «société à responsabilité limitée» [article 3, sous a)], la notion de «société de capitaux» couvre des modèles sociaux portés en tout cas à permettre ou à favoriser la circulation des parts sociales, en l'occurrence:

— «toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en bourse» [article 3, sous b)];

— et «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» [article 3, sous c)].

27. Certes, le champ d'application de la directive (limité au droit d'apport aux sociétés de capitaux) est indirectement élargi par l'article 3, paragraphe 2, dont la première phrase dispose que «[e]st assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs». Il convient toutefois de relever que la seconde phrase de ce paragraphe énonce que «un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport». Partant, si un État membre décide de ne pas considérer comme «société de capitaux» certaines sociétés, associations ou personnes morales, le droit d'apport à de telles entités n'est pas visé par le champ d'application de la directive et peut dès lors être librement régi par des dispositions de droit national.

28. Donc, si les droits d'apport aux sociétés de personnes ne font pas l'objet d'une harmonisation opérée par la directive, il en résulte, comme le soulignent également la Commission et le gouvernement autrichien, qu'ils ne sauraient relever de la prohibition de la «double imposition» édictée par son article 10. En effet, nous avons précédemment rappelé que cette disposition interdisait «les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport», au motif que «leur maintien risquerait de mettre [...] en cause les buts poursuivis par la directive»; en d'autres termes, cette disposition entend empêcher que les États membres tournent les dispositions d'harmonisation du *droit d'apport aux sociétés de capitaux* en assujettissant indirectement *de tels apports* à d'autres impôts présentant des caractéristiques analogues (ce qui pourrait, par exemple, impliquer une majoration substantielle du taux maximal applicable). Toutefois, si

l'objectif poursuivi par l'article 10 de la directive est de garantir l'harmonisation du droit d'apport aux sociétés de capitaux, il est évident que la prohibition énoncée par cette disposition ne concerne que les impôts susceptibles d'influer, fût-ce indirectement, sur les *apports aux sociétés de capitaux*. La prohibition de la «double imposition» ne vise donc pas les droits frappant les *apports aux sociétés de personnes* qui, comme nous l'avons relevé, ne sont pas soumis à des dispositions de droit communautaire mais relèvent de la compétence des États membres.

29. Il en découle, pensons-nous, quant aux points qui nous intéressent, que, si un État membre perçoit un droit d'apport lors de la constitution d'une société de personnes, l'article 10 de la directive ne lui interdit pas d'appliquer à cette société un nouvel impôt pour le cas où elle se transforme en société de capitaux. En effet, il n'y a en l'occurrence aucune forme de «double imposition» au sens de l'article 10 de la directive, car l'impôt perçu sur l'acte constitutif de la société de personnes ne relève en aucune façon du champ d'application dudit article.

30. Cette conclusion est d'ailleurs corroborée indirectement par les textes: si l'article 4, paragraphe 1, de la directive exige que soit imposée «la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux», le paragraphe 3 de ce même article exclut que «la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent» puisse constituer une opération imposable. Cette exclusion nous paraît clairement justifiée par le souci d'éviter une «double imposition» au sens de l'article 10 de la directive, dès lors que, conformément à l'article 4, paragraphe 1, le droit d'apport a déjà été perçu lors de la constitution de la société de capitaux. En revanche, cette exigence n'existe pas en cas de transformation d'une société de personnes en société de capitaux, parce que, précisément, comme nous l'avons relevé, les impôts frappant les apports aux sociétés de personnes ne sont pas visés par la directive et ne relèvent pas des objectifs poursuivis par la prohibition de la «double imposition» inscrite à l'article 10.

31. Ayant ainsi précisé le raisonnement à tenir sur un plan général, il nous paraît alors aisé d'en tirer les conséquences en l'espèce, en constatant notamment qu'il ne saurait y avoir lieu à une forme de «double imposition» au sens de l'article 10 de la directive.

32. En effet, nous l'avons vu, Palais a été constituée en 1982 sous la forme d'une société en commandite simple et, donc, comme société de personnes selon la législation autrichienne alors en vigueur; c'est d'ailleurs la raison pour laquelle elle a dû verser l'impôt prévu par l'article 33 TP 16 du GebG, auquel étaient assujettis, à l'époque, en cas d'affectation d'actifs, les actes constitutifs de sociétés de personnes. Palais n'a pas perdu cette nature de société de personnes lors de sa transformation en société à but lucratif en commandite, intervenue en mars 1994. Elle ne l'a d'ailleurs pas perdue non plus lors de l'adhésion de la république d'Autriche à la Communauté: en effet, conformément à

l'article 3, paragraphe 2, dernière phrase, de la directive, ce pays a décidé de n'assimiler aux sociétés de capitaux que les sociétés en commandite et les sociétés à but lucratif en commandite dont l'un des associés indéfiniment et personnellement responsables est une société de capitaux (article 4, paragraphe 1, du KVG). C'est seulement lors de l'arrivée de Rudolf Hinteregger GmbH en qualité de seul commandité que Palais s'est transformée en une société de capitaux au sens de l'article 4, paragraphe 1, du KVG, entraînant l'application du droit litigieux.

33. Il est dès lors constant que, au moment de la perception du droit visé à l'article 33 TP 16 du GebG, Palais était une société de personnes et qu'elle est encore restée telle lors de l'entrée en vigueur de la directive. Il convient partant d'en conclure que, eu égard aux développements qui précèdent, l'application du droit d'apport, par la suite, lors de sa transformation en société de capitaux, ne saurait avoir donné lieu à une forme de «double imposition» prohibée par l'article 10 de la directive.

Conclusion

34. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous suggérons à la Cour de répondre dans les termes suivants à la question préjudicielle formulée par le Verwaltungsgerichtshof:

«Il convient d'interpréter les dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, et en particulier son article 10, en ce sens que ces dispositions ne s'opposent pas à ce qu'un État membre perçoive un droit d'apport sur les apports de commanditaire faits à une société à but lucratif en commandite à l'occasion de l'entrée dans une telle société d'une société à responsabilité limitée comme commandité, lorsque le capital social à soumettre au droit d'apport a déjà été soumis, avant l'entrée en vigueur de la directive 69/335, à un droit tel que celui prévu par l'article 33, TP 16, paragraphe 1, sous b), du Gebührengesetz de 1957 (BGBl. 1957, p. 267).»