RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-50/91 *

I — Faits et procédure

A — *Faits et cadre réglementaire*

La Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (ci-après « Europartner ») est une société financière de droit allemand, constituée sous la forme d'une société anonyme. Ses actions sont détenues par la Commerzbank AG, dont le siège est situé à Düsseldorf, et le Crédit Lyonnais SA, qui a son siège à Lyon.

En 1974, la Commerzbank AG (ci-après « Commerzbank ») a fait l'apport à Europartner des cinq succursales dont elle disposait dans la région de la Sarre, en Allemagne, pour une valeur globale d'environ 9 000 000 DM. Ces succursales exerçaient exclusivement des activités bancaires, et étaient inscrites au registre de commerce des tribunaux de première instance compétents.

Par décision du 11 septembre 1981, le Finanzamt Saarbrücken (ci-après « Finanzamt ») a demandé à Europartner de lui payer un droit de 1 % sur la valeur de cet apport.

Sans contester que l'apport soit taxable, Europartner a revendiqué l'application d'un taux de taxation réduit. Elle soutient, en effet, que les succursales apportées constituent chacune un secteur d'entreprise (« Teilbetrieb »), et qu'un tel apport est imposable au taux de 0,50 %, en vertu de l'article 9, paragraphe 2, point 3, du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi allemande relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux, ci-après « loi nationale »). Au moment des faits, cet article prévoyait:

« (2) L'impôt est réduit de 50 %

...

3. en cas de prise de participation dans une société de capitaux de la République fédérale d'Allemagne, si, et dans la mesure où, cette société reçoit en contrepartie l'ensemble du patrimoine, un établissement ('Betrieb') ou un secteur d'entreprise ('Teilbetrieb') d'une autre société de capitaux... »

Se fondant sur cet argument, Europartner a adressé une réclamation, sans succès, au Finanzamt. Elle a ensuite introduit, auprès du Finanzgericht des Saarlandes, un recours, qui a été rejeté le 30 juin 1987. Enfin, elle a saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en révision.

Cherchant à qualifier l'apport de la Commerzbank, le Bundesfinanzhof a constaté, en premier lieu, que, en vertu de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du

* Langue de procédure: l'allemand.

17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25, ci-après « directive »), l'apport d'une branche d'activité (« Zweig einer Tätigkeit ») est taxé à un taux réduit. Cette disposition était, à cette époque, rédigée de la façon suivante:

« 1. Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions à arrêter par le Conseil conformément au paragraphe 2:

a) le taux du droit d'apport ne peut dépasser 2 % ni être inférieur à 1 %;

b) ce taux est réduit de 50 % ou plus lorsqu'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 voie de création ou préexistantes. »

Le Bundesfinanzhof s'est demandé, en second lieu, si la notion communautaire de branche d'activité (« Zweig einer Tätigkeit ») était identique à celle de secteur d'entreprise (« Teilbetrieb »), utilisée dans la loi nationale. Tout d'abord, il a défini le concept de secteur d'entreprise. Pour lui, il s'agit d'une « partie d'entreprise, dotée d'une certaine autonomie, viable en elle-même et dont les biens servent dans leur globalité à une activité qui se distingue nettement par sa nature de celle du reste de l'entreprise ». Ensuite, le Bundesfinanzhof a observé qu'en Allemagne une succursale de banque ne saurait constituer un secteur d'entreprise au regard de cette définition, dans la mesure où, dans la pratique, elle n'est pas autonome et exerce des activités identiques à celles des autres succursales du groupe. Le Bundesfinanzhof en a conclu que la définition du secteur d'entreprise mentionnée ci-dessus conduisait à un résultat inacceptable: l'apport de succursales de banques serait soumis au droit d'apport de 1 %, puisqu'elles ne constituent en règle générale pas des secteurs d'entreprises. Il a, dès lors, suggéré de définir une branche d'activité de façon moins restrictive par sa fonction, comme étant un ensemble de biens concourant à la réalisation d'une activité, sans que cette dernière doive être nettement distincte par sa nature de celle du reste de l'entreprise.

Le Bundesfinanzhof a ajouté un second argument à l'appui de la définition qu'il a proposée. Il a fait observer que les avoirs d'une société de capitaux transférés à une autre société de capitaux sont, en réalité, soumis à deux reprises au droit d'apport. D'après lui, ils sont en effet imposés une première fois lorsqu'ils sont apportés à la première de ces sociétés, et, une seconde fois, lorsqu'ils sont transférés à la seconde. Selon le Bundesfinanzhof, c'est en vue d'atténuer les effets de cette double imposition qu'une réduction du droit d'apport aurait été accordée aux sociétés de capitaux cédant une branche de leur activité à d'autres sociétés de capitaux. Il a estimé, dès lors, que, afin de donner effet utile à cet objectif, il y avait lieu de ne pas interpréter de façon restrictive la notion de branche d'activité.

Le Bundesfinanzhof s'est, en troisième lieu, demandé si une succursale, au sens du droit commercial allemand, constitue une branche d'activité. D'après lui, une succursale est une partie d'entreprise, inscrite au registre de commerce conformément à l'article 13 du Handelsgesetzbuch (code de commerce allemand), disposant d'une certaine liberté de décision et pouvant effectuer pour le

compte de cette entreprise des opérations essentielles. Le Bundesfinanzhof considère que des succursales, telles que celles apportées à Europartner par la Commerzbank, constituent des branches d'activité, puisqu'elles forment un ensemble de biens concourant à la réalisation d'une activité, et peuvent ainsi être distinguées par leur fonction.

B — *Les questions préjudicielles*

Estimant que l'issue du litige dépendait en définitive de l'interprétation de la notion de « branche d'activité », mentionnée à l'article 7, précité, de la directive, le Bundesfinanzhof a, par ordonnance du 31 octobre 1990, décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour de justice des deux questions préjudicielles suivantes, en application de l'article 177 du traité CEE.

« 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 d'une entreprise, dotée d'une certaine autonomie, 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, est-elle une 'branche d'activité', au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE? »

C — *Procédure devant la Cour*

L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 4 février 1991.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut (CEE) de la Cour de justice, des observations écrites ont été déposées le 18 avril 1991 par le Finanzamt Saarbrücken, partie défenderesse au principal, représentée par M. Wolfgang Rapräger, Regierungsdirektor u. Vertreter des Vorstehers, et par M. Alois Rosport, Regierungsdirektor, et le 26 septembre 1991 par la Commission, représentée par M. Henri Étienne, conseiller juridique, en qualité d'agent.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable et, en application de l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, de renvoyer l'affaire devant la première chambre. Toutefois, elle a invité le Finanzamt Saarbrücken à répondre à une question; il a été donné suite à cette invitation dans le délai imparti.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

Sur la première question préjudicielle (relative aux notions de branche d'activité et de secteur d'entreprise)

Le *Finanzamt* soutient que les notions de branche d'activité et de secteur d'entreprise sont identiques. La *Commission* conteste ce point de vue.

D'après le *Finanzamt*, une branche d'activité est une partie d'entreprise, dotée d'une certaine autonomie, viable en elle-même et dont les biens servent dans leur globalité à une activité qui se distingue nettement par sa nature de l'activité du reste de l'entreprise. Le Finanzamt estime que la définition qu'il propose est conforme à l'intention des auteurs de la directive. Il concède que le taux réduit de 0,5 % permet d'éviter, dans une certaine mesure, que les avoirs d'une société de capitaux soient soumis une seconde fois au droit d'apport de 1 % lorsqu'ils sont apportés à une autre société de capitaux. Toutefois, d'après lui, l'objectif n'a pas été de consentir une réduction de taux pour tous les apports réalisés par une société de capitaux. Au contraire, cet avantage aurait été réservé aux opérations par lesquelles une société cède à une autre société un secteur de ses activités. Or, la Commerzbank n'aurait pas, en l'espèce, renoncé à un secteur de ses activités, mais aurait seulement réduit l'étendue géographique de son réseau bancaire.

Le Finanzamt renvoie pour le surplus aux mémoires, joints à ses observations, qu'il a produits au cours de la procédure nationale. Dans ces mémoires, il examine si les succursales transférées à Europartner satisfont aux critères qui, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof, permettent de déterminer si une entité peut être considérée comme étant un secteur d'entreprise. Ces critères sont les suivants.

D'après le Finanzamt, un secteur d'entreprise doit, en premier lieu, disposer d'une « autonomie structurelle ». Or, soutient-il, les succursales de la Commerzbank exerçaient toutes leurs activités à l'intérieur du réseau de l'entreprise. C'est ainsi qu'elles étaient liées par les instructions de l'établissement principal, notamment pour les conditions auxquelles des crédits pouvaient être consentis.

Le Finanzamt considère que, en second lieu, un secteur d'entreprise doit détenir des fonds propres. Il s'agit là d'un point essentiel, d'après lui, dans la mesure où l'autorisation d'exercer certaines activités bancaires, notamment les prises de participation dans d'autres sociétés et l'octroi de crédit, est subordonnée à cette condition. Le Finanzamt soutient que les succursales de la Commerzbank ne détenaient pas de tels fonds. Elles étaient alimentées par l'établissement principal au moyen d'un compte ouvert, au siège de ce dernier, en leur nom.

Le Finanzamt estime qu'un secteur d'entreprise doit, en troisième lieu, disposer d'une comptabilité et d'une clientèle propres. Selon lui, ces conditions n'étaient pas non plus remplies en l'espèce. Certains éléments du bilan des succursales, notamment les frais généraux et les réévaluations de créances ou de titres, auraient été intégrés à la comptabilité de l'établissement principal. En outre, les succursales n'auraient pas eu de clientèle propre, dans la mesure où la plupart des

transactions qu'elles réalisaient ne pouvaient être effectuées qu'avec les ressources et moyennant l'approbation de l'établissement principal.

Enfin, le Finanzamt relève que, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof, les bénéfices d'un secteur d'entreprise doivent être calculés séparément, mais n'examine pas si cette condition était remplie en l'espèce.

La *Commission* estime, de son côté, qu'il n'est pas requis, pour qu'une entité soit considérée comme une branche d'activité, qu'elle exerce une activité nettement distincte de celle des autres parties de l'entreprise. Elle se fonde, pour parvenir à cette conclusion, sur les arguments suivants.

En premier lieu, la Commission soutient que, lors des négociations ayant précédé l'adoption de la directive, la notion de branche d'activité (« Zweig einer Tätigkeit ») a été définie comme l'« ensemble des biens d'investissement faisant partie du département d'une société qui, techniquement, constitue un département autonome ». Elle fait observer que, en son article 2, sous i), la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1), définit la notion de branche d'activité (la version allemande de cette directive parle de « Teilbetrieb ») de façon similaire, comme l'« ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens ». De ces deux définitions, la Commission déduit qu'une branche d'activité est une entité autonome, mais que l'activité qu'elle exerce ne doit pas nécessairement être distincte de celle des autres parties de l'entreprise à laquelle elle appartient.

En second lieu, la Commission estime qu'il y a lieu d'interpréter de façon extensive toutes les hypothèses, notamment celle de l'apport d'une branche d'activité, dans lesquelles le droit d'apport est réduit ou n'est pas dû. Elle déduit cela de l'intention du Conseil, lorsqu'il a arrêté les différentes directives concernant l'impôt sur les mouvements de capitaux. Ce dernier aurait souhaité supprimer le droit d'apport en raison de ses effets économiques « défavorables », mais n'aurait pu s'y résoudre, à cause des besoins financiers des États membres. Le compromis aurait, dès lors, été de maintenir le droit d'apport, à condition qu'en soient limités autant que possible le taux et la portée. C'est ainsi que l'apport de tout ensemble de biens aurait bénéficié d'une réduction de taux, transformée ensuite en une exonération.

En troisième lieu, la Commission considère que c'est aux opérateurs économiques qu'il appartient de déterminer comment ils souhaitent réorganiser leur entreprise. Le législateur communautaire n'aurait pas à s'immiscer dans cette décision en accordant une réduction d'impôt aux sociétés cédant un secteur de leurs activités, mais en la refusant aux mêmes sociétés lorsqu'elles ne font que réduire l'étendue géographique de leurs activités.

Se fondant sur ces arguments, la Commission propose de répondre comme suit à la première question préjudicielle:

« La formulation 'une ou plusieurs branches de leur activité' contenue à l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE ne suppose pas une branche d'activité ('Teilbetrieb') au sens d'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 nettement par sa nature de l'activité commerciale du reste de l'entreprise. »

Sur la seconde question préjudicielle (relative aux caractéristiques essentielles d'une branche d'activité et à la notion de succursale)

Le *Finanzamt* estime que, la réponse à la première question devant être positive, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle.

La *Commission* considère qu'un ensemble de biens pouvant fonctionner de manière autonome, par exemple une succursale, constitue une branche d'activité. Dans la réponse qu'elle propose d'apporter à la seconde question préjudicielle, elle suggère une seconde définition, dans laquelle elle fait abstraction de la condition d'autonomie. Cette réponse est formulée de la façon suivante:

« a) Par 'branche d'activité', il faut entendre toute activité dont l'apport favorise le regroupement et le développement des entreprises.

b) Une succursale au sens de l'article 13 du code de commerce allemand peut être une 'branche d'activité' au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335/CEE. »

III — Réponse à la question posée par la Cour

La Cour a invité le Finanzamt à expliciter, au regard de l'article 13 du Handelsgesetzbuch, la notion de succursale.

Le Finanzamt a répondu qu'il s'agit d'un établissement commercial, ce qui, d'après lui, suppose une certaine permanence. Il a également indiqué qu'une succursale exerce les mêmes activités que l'établissement principal, mais pas forcément toutes les activités de celui-ci; ces activités sont conduites « en partie de manière dépendante de l'établissement principal et en partie de manière indépendante ». A ce propos, le Finanzamt a relevé qu'une succursale dispose de locaux commerciaux indépendants et d'une comptabilité distincte, et que le dirigeant d'une succursale agit de manière autonome pour des affaires « non totalement dénuées d'importance ».

R. Joliet
Juge rapporteur