ARRÊT DE LA COUR (première chambre)
18 mars 1993 *

Dans l'affaire C-280/91,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Bundesfinanzhof et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Kassel-Goethestraße

et

Viessmann KG,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 4 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),

LA COUR (première chambre),

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président de chambre, R. Joliet et D. A. O. Edward, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur

considérant les observations écrites présentées pour la Commission des Communautés européennes par M. Henri Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

* Langue de procédure: l'allemand.

ayant entendu les observations orales de la Kommanditgesellschaft Viessmann, représentée par Dr E. Stehmann, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, et de la Commission, à l'audience du 12 novembre 1992,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 décembre 1992,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 31 juillet 1991, parvenue à la Cour le 31 octobre suivant, le Bundesfinanzhof a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 4 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).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Kassel (ci-après « Finanzamt ») à la société Viessmann GmbH & Co. KG (ci-après « Viessmann ») à propos de la taxation de la cession d'une participation détenue dans cette société.

3 La société Viessmann est une société en commandite de droit allemand. Selon l'exposé de l'avocat général, auquel il est renvoyé pour de plus amples informations (voir points 6 à 9), cette société dispose d'un capital de 9,8 millions de DM qui a été soumis à l'impôt sur les rassemblements de capitaux lorsque les apports correspondant à ce capital ont été effectués. Par ailleurs, elle compte deux associés responsables de la totalité de ses dettes (associés « commandités ») et un associé dont la responsabilité est limitée au montant de son apport (associé « commanditaire »).

4 Le 8 juillet 1983, V., qui est l'un des associés responsables de manière illimitée, a cédé une partie de sa participation à son épouse et à ses enfants qui, aux termes de la convention de transfert, sont devenus des associés à responsabilité limitée dans la société.

5 Le Finanzamt a considéré que les parts transférées avaient changé de nature en passant d'un associé indéfiniment responsable à des personnes dont la responsabilité était limitée et en a déduit que la cession devait être assimilée à une émission de parts sociales et devait en conséquence être frappée du droit d'apport en application de l'article 2, paragraphe 1, point 1, du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi allemande sur les rassemblements de capitaux), disposition qui prévoit qu'un impôt est dû « en cas d'acquisition de parts sociales par un premier acquéreur dans une société de capitaux située sur le territoire national ».

6 Le Bundesfinanzhof s'est demandé si l'interprétation adoptée par le Finanzamt était conforme à la directive sur les rassemblements de capitaux et, en particulier, si une cession de participation telle que celle réalisée en l'espèce constituait une opération taxable au regard de l'article 4 de la directive.

7 Le paragraphe 1 de cette disposition énumère les opérations qui doivent être frappées du droit d'apport par les États membres. Parmi ces opérations, figure:

« c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature ».

8 Quant au paragraphe 2, il contient la liste des opérations que les États membres ont la faculté de soumettre au droit d'apport. Peut notamment être taxée, en application de cette disposition:

« b) 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 ».

9 C'est dans ce cadre que le Bundesfinanzhof a décidé de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 4 de la directive 69/335/CEE permet-il aux États membres de soumettre au droit d'apport la transformation d'une partie de la participation d'un commandité en participation d'un commanditaire au sein d'une 'GmbH & Co. KG' préexistante? »

10 Pour un plus ample exposé des faits du litige au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

11 Par sa question, la juridiction nationale vise à savoir si la cession, par un associé responsable de la totalité des dettes d'une société de capitaux, d'une partie de sa participation à un associé dont la responsabilité dans cette société est limitée, peut être soumise au droit d'apport en application de l'article 4 de la directive précitée.

12 En vue de répondre à cette question, il convient de rappeler que la directive précitée harmonise la structure ainsi que le taux des impôts indirects frappant les

rassemblements de capitaux au sein de la Communauté et que l'article 4 de cette directive énumère les opérations que les États membres peuvent ou doivent, selon le cas, frapper d'un droit d'apport.

13 Ne tombe dans aucune des catégories mentionnées dans cette disposition l'opération par laquelle un associé indéfiniment responsable cède, à un associé dont la responsabilité dans la société est limitée, une partie de la participation qu'il détient dans cette société. Une telle opération n'entraîne notamment ni une augmentation de capital social au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive, ni une augmentation de l'avoir social visée à l'article 4, paragraphe 2, sous b), et, partant, ne peut pas être soumise à l'impôt prévu pour les catégories visées par ces dispositions.

14 Il s'ensuit qu'une cession de parts telle que celle réalisée en l'espèce ne constitue pas une opération pouvant être taxée au titre de l'article 4 de la directive.

15 La Commission a demandé à la Cour d'examiner si la cession de parts pouvait être soumise au droit d'apport en application de l'article 6 de la directive.

16 Cette disposition prévoit, à propos des sociétés en commandite, que:

« 1. Chaque État membre peut exclure de la base imposable ... 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, sont soumis 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.

... ».

17 A cet égard, il y a lieu de relever que la Cour a pour mission d'interpréter toutes les dispositions de droit communautaire dont les juridictions nationales ont besoin afin de statuer sur les litiges qui leur sont soumis, même si ces dispositions ne sont pas indiquées expressément dans les questions qui lui sont adressées par ces juridictions.

18 En ce qui concerne l'article 6 de la directive, il convient de relever que cette disposition vise notamment à éviter que, dans les États membres concernés, les parts n'ayant pas été taxées parce qu'elles représentaient l'apport d'un associé indéfiniment responsable, soient ultérieurement transférées à un associé à responsabilité limitée et soient ainsi transformées en parts d'associé de ce type, sans qu'elles ne soient soumises au droit d'apport qui aurait dû frapper leur émission.

19 Or, ainsi qu'il a été indiqué au point 3 ci-dessus, toutes les parts représentant le capital de la société Viessmann ont donné lieu au paiement d'un impôt au moment où les apports qui correspondent à ces parts ont été effectués.

20 Il s'ensuit qu'une cession de participation telle que celle réalisée en l'espèce au principal ne peut pas être soumise au droit d'apport en application de l'article 6 de la directive sur les rassemblements de capitaux.

21 Pour ces raisons, il y a lieu de répondre à la question posée par la juridiction nationale que la cession, par un associé responsable de la totalité des dettes d'une société de capitaux, d'une partie de sa participation à un associé dont la responsabilité dans cette société est limitée, ne peut pas être soumise au droit d'apport en application de l'article 4 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Cette opération ne peut pas davantage être imposée en application de l'article 6 de la même directive, dans les États membres ayant choisi d'exempter les apports réalisés par des associés indéfiniment responsables, lorsque les parts cédées ont déjà été soumises au droit d'apport lors de leur création.

Sur les dépens

22 Les frais exposés par la Commission des Communautés européennes, qui a soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (première chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 31 juillet 1991, dit pour droit:

La cession, par un associé responsable de la totalité des dettes d'une société de capitaux, d'une partie de sa participation à un associé dont la responsabilité dans cette société est limitée, ne peut pas être soumise au droit d'apport en application de l'article 4 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Cette opération ne peut pas davantage être imposée en application de l'article 6 de la même directive, dans les États membres ayant choisi d'exempter les apports réalisés par des associés indéfiniment responsables, lorsque les parts cédées ont déjà été soumises au droit d'apport lors de leur création.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 18 mars 1993.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la première chambre

G. C. Rodríguez Iglesias