1. 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 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

2. 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 6 de la directive 69/335 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux 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.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-280/91 *

I — Faits et procédure

A — *Faits et cadre réglementaire*

Viessmann GmbH & Co. KG (ci-après « Viessmann ») est une société en commandite de droit allemand. Cette société a un associé commanditaire, qui ne participe pas à la gestion de la société et dont la responsabilité est limitée aux apports qu'il a effectués. Elle compte, par ailleurs, deux commandités, qui gèrent la société et sont responsables de la totalité de ses dettes.

Le 8 juillet 1983, l'un des associés commandités, V., a transféré à son épouse et à chacun de ses enfants une partie des parts qu'il détenait dans la société Viessmann; ne participant pas à la gestion de la société, l'épouse et ses enfants sont devenus, en recevant ces parts, des associés commanditaires.

Le Finanzamt Kassel-Goethestraße (ci-après « Finanzamt ») a considéré que cette opération devait être soumise au droit d'apport. Il a, en effet, estimé que les parts cédées avaient subi une transformation dans la mesure où elles avaient été transférées d'un associé indéfiniment responsable à un associé dont la responsabilité était limitée. Cette transformation a eu selon lui pour conséquence que les parts acquises par l'épouse de V. et par ses cinq enfants étaient en réalité des parts nouvelles. Or, a fait valoir le Finanzamt, l'acquisition de parts nouvelles dans une société de capitaux doit être taxée en application de l'article 2, paragraphe 1, point 1, de la loi allemande sur les

* Langue de procédure: l'allemand.

rassemblements de capitaux (Kapitalverkehrsteuergesetz); selon cette disposition, un droit d'apport est dû

« en cas d'acquisition de parts sociales par un premier acquéreur dans une société de capitaux située sur le territoire national ».

Saisi du litige, le Bundesfinanzhof s'est demandé si l'interprétation de la loi allemande sur laquelle reposait la décision du Finanzamt était conforme à 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 69/335/CEE »).

Il a rappelé que l'article 4, paragraphe 1, sous c), de cette directive prévoit que l'augmentation du capital d'une société peut être soumise au droit d'apport. Selon lui, cette disposition, telle qu'interprétée selon son esprit, peut fournir une base juridique au raisonnement du Finanzamt si l'on considère que le capital d'une société en commandite est constitué uniquement par les apports réalisés par les associés commanditaires, à l'exclusion de ceux effectués par les associés commandités. Dans ce cas, fait valoir le Bundesfinanzhof, il y aurait lieu de considérer que le capital de la société Viessmann a subi une augmentation dès lors que le transfert de parts réalisé en l'espèce a eu pour effet d'accroître le nombre de parts de commanditaire.

B — *La question préjudicielle*

C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et a, par ordonnance du 31 juillet 1991, posé 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? »

C — *Procédure devant la Cour*

L'ordonnance du Bundesfinanzhof a été enregistrée au greffe de la Cour le 9 septembre 1991.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut (CEE) de la Cour de justice, les observations écrites ont été déposées le 5 février 1992 par la Commission, représentée par M. Henri Étienne, conseiller juridique principal, 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.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

La Commission a fait observer que le transfert à un associé commanditaire de parts détenues dans la société par un associé commandité n'est pas mentionné sur la liste qui figure à l'article 4 de la directive 69/335

et qui énumère les opérations que les États membres peuvent soumettre au droit d'apport.

Elle estime, par ailleurs, que la réponse à la question posée par la juridiction nationale découle de l'article 6 — et non pas de l'article 4 — de la directive 69/335.

Le paragraphe 1 de cet article 6 dispose que:

« 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 ».

Le paragraphe 2, troisième tiret, de cette disposition prévoit, quant à lui, que si un État membre fait usage de la faculté prévue au paragraphe 1, il doit soumettre 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 ».

La Commission souligne à cet égard que, faisant usage du paragraphe 1, précité, l'Allemagne a décidé de ne pas taxer l'apport réalisé par un associé commandité à sa société. Dès lors, en application du paragraphe 2, troisième tiret, également précité, ce pays devrait soumettre au droit d'apport toute opération par laquelle un commandité limite sa responsabilité à sa participation dans le capital social. Constitue une telle opération, selon la Commission, et doit en conséquence être soumis au droit d'apport, l'acte par lequel un associé commandité cède à un associé commanditaire certaines des parts qu'il détient dans la société.

R. Joliet
Juge rapporteur