ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

17 septembre 2002 *

Dans l'affaire C-392/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Hannover-Nord

et

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

une décision à titre préjudiciel 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), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (sixième chambre),

composée de Mme F. Macken, président de chambre, Mme N. Colneric, MM. J.-P. Puissochet, R. Schintgen (rapporteur) et V. Skouris, juges,

avocat général: Mme C. Stix-Hackl,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le Finanzamt Hannover-Nord, par M. D. Niemeyer, en qualité d'agent,

— pour Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH, par Me K. Kleine, Rechtsanwalt,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et R. Lyal, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Finanzamt Hannover-Nord, de Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH et de la Commission à l'audience du 6 décembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 janvier 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 9 août 2000, parvenue à la Cour le 25 octobre suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle 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), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Hannover-Nord (ci-après le «Finanzamt») à Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (ci-après «Nord») au sujet de la soumission au droit d'apport de prêts sans intérêts dont cette dernière a bénéficié et qui lui ont été accordés par ses associés.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Ainsi qu'il ressort de son premier considérant, la directive 69/335 tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur.

4 Selon le sixième considérant de la directive 69/335, la poursuite d'une telle finalité suppose, en ce qui concerne la taxation frappant les rassemblements de capitaux, la suppression des impôts indirects jusqu'alors en vigueur dans les États membres et l'application, à leur place, d'un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un niveau égal dans tous les États membres.

5 Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 69/335:

«Peuvent continuer à être soumises au droit d'apport les opérations suivantes, dans la mesure où elles étaient taxées au taux de 1 % à la date du 1er juillet 1984:

[...]

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;

[...]»

La réglementation nationale

6 L'article 2, paragraphe 1, point 4, sous c), du Kapitalverkehrssteuergesetz (loi relative à l'impôt frappant les mouvements de capitaux), du 17 novembre 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130, ci-après le «KVStG»), soumet au droit d'apport la remise, par un associé à une société de capitaux allemande, de biens en échange d'une contre-prestation inférieure à leur valeur, à condition que les prestations soient susceptibles d'augmenter la valeur des droits sociaux.

7 Conformément à la jurisprudence des juridictions allemandes, l'octroi à une société de capitaux d'un prêt sans intérêts par un associé de celle-ci constitue une «remise de biens» au sens de la disposition du KVStG mentionnée au point précédent.

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 Il ressort du dossier de l'affaire au principal que Nord est une société à responsabilité limitée allemande dont les associées étaient, en 1990, Preussen

Elektra AG et Gemeinschaftswerke Weser GmbH. En 1986, ces deux associées se sont réunies pour former une société de droit civil («Gesellschaft bürgerlichen Rechts», ci-après la «GbR») afin de représenter une volonté unique au sein de Nord.

9 À partir du 1er janvier 1987, la GbR et Nord ont été liées par un contrat de contrôle et de transfert de résultats aux termes duquel cette dernière devait, dans le cadre de son activité commerciale, agir exclusivement selon la volonté de la GbR et avait l'obligation de transférer à celle-ci les bénéfices réalisés pendant la durée du contrat. La GbR, quant à elle, s'était engagée à compenser tout déficit annuel généré par Nord pendant la durée du contrat, dans la mesure où ce déficit ne pouvait être couvert par les réserves libres. Les associées avaient la faculté de résilier ce contrat à la fin de chaque année civile à condition de respecter un délai de préavis d'un an. Toutefois, elles ne pouvaient faire usage de cette faculté avant le 31 décembre 1991. Nord, quant à elle, avait renoncé à son droit de résiliation.

10 Au cours de l'année 1990, les associées ont consenti à Nord des prêts sans intérêts. Le Finanzamt a estimé que cette prestation était soumise au droit d'apport et a donc émis un avis d'imposition à l'égard de Nord. Celle-ci a introduit un recours à l'encontre dudit avis devant le Niedersächsisches Finanzgericht qui, par jugement du 24 février 1999, a fait droit au recours dont il était saisi.

11 Le Niedersächsisches Finanzgericht ayant autorisé le Finanzamt à engager la procédure de recours en «Revision», le Bundesfinanzhof a été saisi du litige. À l'appui de son recours, le Finanzamt a invoqué la violation de l'article 2, paragraphe 1, point 4, sous c), du KVStG et a conclu à l'annulation du jugement du Finanzgericht ainsi qu'au rejet du recours introduit par Nord.

12 Dans son ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof relève que le prêt à l'origine de l'affaire au principal rapproche celle-ci de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 5 février 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (C-249/89, Rec. p. I-257). Toutefois, l'affaire au principal se distinguerait de la situation en cause dans ledit arrêt en raison de l'existence d'un contrat de transfert de résultats conclu entre Nord et ses associées, contrat qui s'apparente à celui qui était en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 28 mars 1990, Siegen (C-38/88, Rec. p. I-1447). Ce serait d'ailleurs sur ce dernier arrêt que le Niedersächsisches Finanzgericht se serait fondé pour aboutir à la conclusion que le prêt sans intérêts en cause au principal n'a pas entraîné une augmentation de la valeur des droits sociaux de la société qui en a bénéficié.

13 Le Bundesfinanzhof indique, en outre, qu'il n'est pas persuadé que la lecture faite par le Niedersächsisches Finanzgericht de l'arrêt Siegen, précité, soit tout à fait pertinente, puisque les motifs de cet arrêt pourraient être interprétés en ce sens qu'ils ne visent que la reprise de pertes en application d'un contrat de transfert de résultats et ne concernent pas d'autres prestations des associés. À cet égard, la juridiction de renvoi relève notamment que l'affaire à l'origine de l'arrêt Siegen, précité, ne portait pas sur un prêt sans intérêts, que ledit arrêt repose surtout sur la considération, partagée par elle, que le droit d'apport vise, compte tenu de sa finalité, les opérations qui, moyennant l'apport de capitaux, renforcent le potentiel économique de la société et que l'interprétation retenue par la Cour dans le cadre de la reprise des pertes ne vaut pas forcément pour l'octroi de prêts sans intérêts.

14 Le Bundesfinanzhof considère, enfin, que le fait qu'il existe un décalage dans le temps entre l'octroi du prêt sans intérêts et le transfert des bénéfices ne perd de son importance qu'au cas où, alors qu'il existe un contrat de transfert de résultats, la société et ses associés doivent être considérés comme une unité économique unique et que, à cet égard, l'avantage retiré par ladite société est compensé par les inconvénients subis par les associés. Cependant, cette approche serait inconnue du régime applicable au droit d'apport et n'aurait, jusqu'à présent, jamais été suivie par la Cour.

15 Estimant que, dans ces conditions, la solution du litige porté devant lui dépend de l'interprétation de la directive 69/335, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il compatible avec l'article 4 de la directive 69/335/CEE [...] de soumettre au droit d'apport l'octroi d'un prêt sans intérêts par l'associé à sa société lorsque, au moment où est consenti le prêt, la société et l'associé étaient liés par un contrat de transfert des résultats?»

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception du droit d'apport sur le montant des intérêts économisés par une société en raison du fait que ses associés lui ont accordé un prêt sans intérêts, lorsque ces derniers et ladite société ont conclu, avant l'octroi dudit prêt, un contrat de transfert de résultats.

17 En vue de répondre à la question ainsi reformulée, il convient de déterminer si l'octroi d'un prêt sans intérêts dans une situation telle que celle décrite dans la décision de renvoi a pour effet d'augmenter l'avoir social de la société qui en est bénéficiaire et s'il est susceptible d'accroître la valeur des parts sociales de celle-ci.

18 À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, qu'il est de jurisprudence constante que l'octroi d'un prêt sans intérêts à une société permet à cette dernière

de disposer de capitaux sans avoir à en supporter le coût, que l'économie d'intérêts qui en résulte engendre une augmentation de son avoir social en permettant à ladite société d'éviter une dépense qu'elle aurait dû supporter et que, en lui épargnant cette dépense, le bénéfice d'un tel prêt contribue au renforcement de son potentiel économique et doit, dès lors, être regardé comme susceptible d'augmenter la valeur des parts sociales de la société bénéficiaire (arrêts Trave-Schiffahrtsgesellschaft, précité, points 12 et 14, ainsi que du 26 septembre 1996, Frederiksen, C-287/94, Rec. p. I-4581, points 12 et 13).

19 L'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 doit donc être interprété en ce sens que, lorsqu'une société bénéficie d'un prêt sans intérêts consenti par l'un de ses associés, le droit d'apport peut être prélevé sur la valeur de rapport dudit prêt, à savoir le montant des intérêts économisés (voir, en ce sens, arrêts précités Trave-Schiffahrtsgesellschaft, point 17, et Frederiksen, point 14).

20 Toutefois, il importe de rappeler, d'autre part, qu'il résulte également de la jurisprudence que l'avoir social, au sens de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335, comprend tous les biens que les associés ont mis en commun avec leurs accroissements et que la société qui incorpore dans ses réserves les bénéfices réalisés augmente par cette opération son avoir social, alors qu'une société qui subit des pertes voit son avoir social diminuer (arrêt Siegen, précité, point 12).

21 La Cour a inféré de cette définition de l'avoir social que, si la reprise, par un associé, des pertes subies par une société doit, en principe, être considérée comme une prestation augmentant l'avoir social de ladite société, tel n'est pas le cas lorsque cette reprise intervient en exécution d'un contrat de transfert de résultats conclu avant la réalisation desdites pertes, cet engagement impliquant que les pertes subies ultérieurement par la société n'ont aucune incidence sur le niveau de l'avoir social de celle-ci (arrêt Siegen, précité, point 13).

22 Or, d'un point de vue économique, ce qui vaut pour la reprise des pertes doit, en principe, également valoir pour le transfert des bénéfices, en ce sens que la société qui réalise un bénéfice, mais qui est liée par un contrat de transfert de résultats conclu avec ses associés, ne pourra pas intégrer ce bénéfice dans ses réserves et partant, en principe, son avoir social ne sera pas augmenté.

23 Dès lors, une prestation d'un associé, tel un prêt sans intérêts, qui ne se répercute que sur le résultat d'un exercice donné qui doit, dans le cadre d'un contrat de transfert de résultats conclu avant la réalisation de ce résultat, être intégralement transféré à cet associé ou repris par celui-ci ne saurait, en principe, entraîner une augmentation de l'avoir social de la société.

24 Toutefois, ainsi que le Finanzamt l'a relevé et comme cela a été admis par Nord et la Commission au cours de l'audience, il n'est pas exclu, alors même qu'il existe un contrat de transfert de résultats entre une société et ses associés, qu'une prestation de ceux-ci soit de nature à augmenter l'avoir social de la société qui en bénéficie, dès lors que cette prestation reste de manière durable, en partie ou intégralement, dans le patrimoine de cette société. Tel serait le cas, notamment, lorsqu'une partie du bénéfice réalisé doit alimenter la réserve légale ou si le contrat de transfert de résultats n'est pas exécuté. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier, au regard de l'ensemble des caractéristiques de l'opération en cause au principal, si et, dans l'affirmative, dans quelle mesure un prêt sans intérêts qui a été octroyé à une société de capitaux par l'un de ses associés a durablement augmenté l'avoir social de cette dernière ou si cette prestation n'a eu aucune incidence sur le niveau de l'avoir social de ladite société en raison de l'existence d'un contrat de transfert de résultats conclu avant l'octroi dudit prêt.

25 Dans ces conditions, il convient de répondre à la question posée que l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception du droit d'apport sur le montant des intérêts économisés par une société en raison du fait que ses associés lui ont accordé un

prêt sans intérêts, lorsque ces derniers et cette société ont conclu, avant l'octroi dudit prêt, un contrat de transfert de résultats, si les intérêts ainsi économisés ont durablement augmenté l'avoir social de ladite société. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier, au regard de l'ensemble des caractéristiques de l'opération en cause, si et, dans l'affirmative, dans quelle mesure les intérêts économisés ont effectivement eu un tel effet.

Sur les dépens

26 Les frais exposés par la Commission, 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 (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 9 août 2000, dit pour droit:

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, telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception du droit d'apport sur le montant des intérêts économisés par une société en raison du fait que ses associés lui ont accordé un prêt sans intérêts, lorsque ces derniers et cette société ont conclu, avant l'octroi dudit prêt, un contrat de transfert de résultats, si les intérêts ainsi économisés ont durablement augmenté l'avoir social de ladite société. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier, au regard de l'ensemble des caractéristiques de l'opération en cause, si et, dans l'affirmative, dans quelle mesure les intérêts économisés ont effectivement eu un tel effet.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 septembre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

F. Macken