est le cas appartiennent à la juridiction nationale, compte tenu des éléments d'interprétation spécifiés par la Cour.

Touffait Mackenzie Stuart Everling

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 15 juillet 1982.

Pour le greffier

J. A. Pompe
Greffier adjoint

Le président de la troisième chambre

A. Touffait

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL SIR GORDON SLYNN, PRÉSENTÉES LE 17 JUIN 1982 [1]

Messieurs,

La présente affaire a été déférée à la Cour par le Finanzgericht de Hambourg aux fins de l'interprétation à titre préjudiciel de l'article 5, paragraphe 2, 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 demanderesse au principal est une société en commandite, la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Une société en commandite est une société formée de deux sortes d'associés, les uns indéfiniment tenus des dettes sociales (commandités ou gérants), les autres tenus dans les limites de leur apport, tel qu'il est enregistré au registre du commerce (commanditaires).

A l'époque qui nous intéresse, le commandité était une autre société en commandite, la Rickmers-Linie KG, que nous appellerons la «société en commandite de l'étage supérieur». Le défendeur au principal est le Finanzamt für Verkehrsteuern (bureau des impôts sur les transactions et mutations de capitaux) à Hambourg.

Le 10 avril 1974, une société anonyme par actions — la Hapag Lloyd AG — est entrée comme commandité dans la société en commandite de l'étage supérieur. Le défendeur a estimé que cette opération constituait une transaction

1 — Traduit de l'anglais.

soumise au droit d'apport, liquidé sur la valeur des droits sociaux de la demanderesse, conformément à la loi allemande relative à l'imposition des transactions et mutations de capitaux (Kapitalverkehrsteuergesetz) du 17 novembre 1972 (BGBl. I, p. 2129), dont il est admis qu'elle avait pour objectif de mettre en œuvre la directive du Conseil 69/335/CEE.

L'article 2, paragraphe 1, de cette loi dispose que l'acquisition, par le premier acquéreur, de droits sociaux dans une société de capitaux allemande est soumise au droit d'apport. L'article 5, paragraphe 1, de la loi, qui définit la notion de «sociétés de capitaux», inclut, au nombre de ces dernières, la société anonyme par actions (Aktiengesellschaft). Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, troisième alinéa, de cette loi, sont également considérées comme sociétés de capitaux les sociétés en commandite comptant parmi leurs commandités une société de capitaux au sens du paragraphe précédent de la loi ou une société de commandite elle-même considérée comme société de capitaux.

Le raisonnement du défendeur a été le suivant: à la suite de l'entrée de la Hapag Lloyd AG dans la société en commandite de l'étage supérieur, cette dernière et, par voie de conséquence — conformément au troisième alinéa de l'article 5, paragraphe 2, de la loi —, également la demanderesse devaient être considérées comme des sociétés de capitaux. Partant, les commanditaires de la demanderesse avaient acquis à cette date des droits sociaux dans une société de capitaux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la loi.

Pour autant qu'il importe, l'article 8 de la loi dispose que le droit d'apport doit être calculé sur la valeur des droits sociaux. Au cas où les droits sociaux ont une valeur nominale, l'article 8 in fine de la loi précitée précise que la valeur des droits sociaux est supposée égale au minimum à la valeur nominale des droits sociaux, diminuée des apports non encore libérés.

Les articles 2, paragraphe 1, 5, paragraphe 1, 5, paragraphe 2, alinéa 3, et 8 de la loi constituent, semble-t-il, le pendant des articles 4, paragraphe 1, littera b), 3, paragraphe 1, littera a), 3, paragraphe 2, et 5 de la directive.

La juridiction de renvoi a estimé qu'en raison des pertes encourues à l'époque de référence, la valeur effective des parts de commandite était égale à 0. Cependant, le défendeur a imposé le capital social au taux de 1 % du montant total des apports des commanditaires, tels qu'ils résultent du registre du commerce à la date considérée, ce qui se traduit par une dette fiscale de 64 800 DM.

La demanderesse a contesté l'avis d'imposition devant le Finanzgericht. Cette juridiction incline à penser qu'il n'y a pas lieu de liquider le droit d'apport sur la valeur de l'apport (en numéraire ou en nature) à effectuer par les commanditaires, étant donné que les parts de commandite n'ont pas de «valeur nominale» au sens de l'article 8 de la loi.

Dans les circonstances de la cause, le Finanzgericht a observé que la question paraît devoir soulever à première vue un problème de droit allemand. D'un autre côté, cette juridiction a estimé qu'eu égard au fait que la directive était «directement applicable» et qu'en tout état de cause la loi était destinée à transposer la directive, la véritable question concernait le sens et la portée de la directive et en particulier de son article 5, paragraphe 2, lequel, à l'époque de la survenance du fait litigieux, s'énonçait pour partie comme suit:

«Le montant sur lequel le droit est liquidé ne peut ... être inférieur à la valeur réelle des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé, ou bien au montant nominal de ces parts sociales, si ce dernier est supérieur à leur valeur réelle.»

La demanderesse a soutenu qu'eu égard aux dispositions combinées des articles 4, paragraphe 1 et 3, paragraphe 2, de la directive, il n'y avait pas en l'espèce d'opération soumise au droit d'apport en vertu desdits articles. L'entrée d'une société de capitaux dans une société en commandite qui se trouve être, actuelle-

ment comme déjà à l'époque des faits pertinents, un commandité d'une autre société en commandite, ne signifie pas pour autant qu'il y ait eu transformation de cette dernière en une société de capitaux. Le Finanzgericht a estimé que cet argument allait à l'encontre de certaines décisions, faisant selon lui autorité, du Bundesfinanzgericht. Le Finanzgericht n'a cependant pas déféré cette question préliminaire à la Cour et il serait dès lors inopportun de la commenter.

En revanche, la première question déférée par le Finanzgericht consiste à savoir si les parts dans une société en commandite ont un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive du Conseil et — dans l'affirmative — ce qu'est l'élément exprimant le montant nominal. La deuxième question du Finanzgericht est de savoir si l'article 5, paragraphe 2, de la directive est directement applicable, de sorte qu'un assujetti pourrait invoquer devant un tribunal le droit d'être taxé conformément à la directive.

La question de «l'applicabilité directe» mise à part, il nous semble qu'à partir du moment où on admet que la loi était destinée à donner effet à la directive et que tel est bien le cas, la juridiction nationale est en droit de poser des questions quant à l'interprétation correcte de la directive communautaire, comme question de droit communautaire. Or, telle qu'elle a été définie, la question nous paraît devoir soulever à la fois des questions de droit communautaire et des questions ressortissant à la seule compétence de la juridiction nationale, la Cour devant se borner bien entendu à ne répondre qu'au premier type de questions.

A notre avis la définition des termes «valeur nominale» visés à l'article 5, paragraphe 2, de la directive est essentiellement une question de droit communautaire à résoudre, en définitive, par la Cour. Les critères applicables à cet égard doivent être fixés non par le droit national, mais par le droit communautaire (voir par exemple l'affaire 161/78, *Conradsen/ministère danois des impôts et accises,* Recueil 1979, p. 2221, spécialement p. 2244 et 2245), sans quoi des différences d'approche inacceptables pourraient se produire à l'intérieur de la Communauté. L'application de la définition donnée par le droit communautaire est du ressort des juridictions nationales. Une fois que la Cour aura identifié les caractéristiques d'un «montant nominal» en termes indépendants du droit interne, il appartiendra, nous semble-t-il, à la juridiction nationale de statuer sur le point de savoir si le droit interne prête de telles caractéristiques à des parts sociales de sociétés, notamment en commandite, instituées selon le droit interne.

Il ne nous semble pas que l'article 5, paragraphe 2, doive être interprété comme signifiant que chaque type d'organisme compris dans la définiton extensive de la «société de capitaux» ait (ou soit considérée comme ayant) un «montant nominal». Il convient selon nous d'interpréter l'article 5, paragraphe 2, en ce sens qu'il y a lieu de prendre en considération la valeur réelle des parts sociales, à moins que a) ces parts aient un montant nominal et que b) ce montant nominal soit supérieur à la valeur effective des parts. La loi relative à l'imposition des transactions et mutations de capitaux envisage expressément (à travers les termes de l'article 8 «pour autant que les parts sociales ont une valeur nominale») la possibilité que les droits sociaux n'aient pas de valeur nominale. La loi reflète sur ce point de manière très précise la directive.

On doit donc considérer au départ que certaines sociétés de capitaux auront des parts sociales affectées d'un montant nominal, alors que d'autres n'en auront pas.

Les caractéristiques d'un «montant nominal» au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive doivent être

vérifiées à la lumière des objectifs de la directive et du contexte dans lequel cette expression apparaît. Comme le montre le titre de la directive — ainsi que les deuxième et sixième considérants —, son objectif est de promouvoir la libre circulation du capital au moyen d'une harmonisation des règles régissant la taxation frappant les rassemblements de capitaux. Parmi les impôts frappant les rassemblements de capitaux, la directive identifie «le droit auquel sont soumis les apports en société». Aux termes de l'article 1, les États membres «perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux» harmonisé conformément aux dispositions de la directive et dénommé «droit d'apport».

Pour que s'applique la deuxième partie de l'article 5, paragraphe 2, les «parts sociales» (et non les «actions») doivent avoir été «attribuées» ou «appartenir» aux associés. Nous supposons que cette dernière catégorie renvoie aux parts sociales transférées après leur attribution. Il est donc nécessaire qu'il y ait à cet égard une attribution ou allocation d'un intérêt bien déterminé dans la société. Le montant nominal d'un tel intérêt doit à notre sens être exprimé en monnaie, qu'il soit ou non identifié sous forme d'une action ou d'une part (ou d'un certain nombre d'actions ou de parts) ou d'une part certaine ou, à tout le moins vérifiable, du capital de la société exprimé en monnaie. Un tel montant nominal doit être un montant fixe, qui ne variera pas en fonction des vicissitudes de l'entreprise. Il n'y a pas lieu dès lors de déterminer ce montant par rapport à la valeur des actifs de la société ou de la valeur réalisable de l'intérêt détenu par chacun des associés. Il n'y a pas lieu non plus de le déterminer par rapport aux obligations de la société vis-à-vis des tiers ou du montant de la responsabilité des associés vis-à-vis des tiers, en tant que tel. Ce doit être un montant identifié, qui figurera normalement dans un document de la société tel que les statuts, l'acte de société ou l'acte attribuant les parts sociales, ou bien dans un registre du commerce ou des sociétés. Le chiffre en rapport sera ou non un montant minimal déterminé par la loi.

Le montant nominal des parts sociales sera normalement égal à la somme ou à la valeur des actifs apportés par les associés au moment où ces derniers effectuent leur apport. Il comprendra également la somme qu'un associé est tenu de verser, même s'il ne l'a pas encore fait, bien que les États membres aient, au titre de l'article 5, paragraphe 1, littera a), la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives. Nous disons «normalement», étant donné que la directive envisage trois données différentes aux fins du calcul du droit, chacune pouvant être supérieure aux deux autres. La première se trouve à l'article 5, paragraphe 1, sous a), et consiste dans la «valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport»; la seconde consiste dans la «valeur réelle des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé», alors que la troisième est constituée par le «montant nominal» desdites parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé. Un tel montant, exprimé en espèces par rapport aux parts sociales, peut donc, à condition que le droit national le permette, être différent du montant net de l'apport, c'est-à-dire la valeur des biens apportés, après déduction des obligations et charges spécifiées. Il peut notamment l'excéder.

Il appartient à la juridiction nationale de statuer sur le point de savoir si l'association existant conformément au droit national a attribué des parts ayant «un montant nominal» et de déterminer la valeur de ce montant sur la base des critères précités.

Nous sommes conscient de ce que cette approche devra inévitablement se traduire, dans le cas de sociétés de personnes, par certaines recherches pour savoir si les parts attribuées ont des «montants nominaux», dès lors que de telles sociétés sont constituées conformément à un droit national qui leur permet de posséder les caractéristiques précédemment décrites, sans les forcer toutefois à faire de la sorte. Étant donné les divergences existant dans le droit des sociétés des États membres et du nombre de variantes dans la structure d'une association à l'intérieur même d'un État membre, nous ne pensons pas qu'il soit possible d'éviter cela, si le «montant nominal» doit être interprété d'une manière uniforme au sein de la Communauté. Nous ne pensons pas dès lors qu'il soit possible — ni juste, au vu du dossier disponible déféré à la Cour — de dire de manière absolue que les sociétés en commandite de droit allemand ont ou n'ont pas des parts sociales à montant nominal. Il nous semble que cette approche a été celle adoptée en définitive par l'avocat du défendeur, bien qu'il ait au départ soutenu un point de vue beaucoup plus large. Il appartiendra donc au juge national d'examiner dans chaque cas l'association en cause.

Nous ne considérons pas que la deuxième question se pose en l'espèce. Pour les raisons indiquées dans nos conclusions dans l'affaire 8/81 *Becker/ Finanzamt de Münster-Innenstadt* (18. 11. 1981, non encore publiée au Recueil), la question de l'effet direct d'une directive ne se pose que si un assujetti cherche à invoquer une directive, dont les termes sont suffisamment clairs et obligatoires pour un État membre, à l'encontre d'un État membre qui s'est abstenu de prendre des mesures d'exécution. En l'espèce, on admet que la république fédérale d'Allemagne a transposé la directive et qu'elle n'enfreint nullement ses obligations. La question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 5 de la directive est pertinente, puisque le droit allemand doit être interprété de la même manière que la directive. La demanderesse peut se fonder sur le droit allemand, sans avoir besoin de la directive en tant que telle. Bien que la demanderesse ait soutenu à cet égard que l'article 5, paragraphe 2, ait des effets directs, c'est en fait le défendeur qui cherche à se fonder sur la directive ou en tout cas sur le droit allemand transposant les termes de la directive.

Eu égard aux considérations qui précèdent, nous estimons qu'il y a lieu de répondre à la première question en ce sens qu'il appartient à la juridiction allemande de statuer sur le point de savoir si, en l'espèce, la demanderesse a attribué aux associés des parts sociales ou un intérêt ayant une valeur nominale exprimée en termes monétaires, fixe, et qui ne varie pas d'une fois à l'autre en fonction de la valeur des actifs de la société ou de la valeur réalisable des parts sociales ou de l'intérêt des associés.

Selon nous, la deuxième question ne se pose pas en l'espèce.