

portée uniforme à l'intérieur de la Communauté et soustraits à l'influence des droits nationaux. Il s'ensuit que l'interprétation de la notion en question dans sa généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre.

Les appréciations nécessaires tant des dispositions nationales applicables que des stipulations des statuts de la société en vue d'établir si tel est le cas appartiennent à la juridiction nationale, compte tenu des éléments d'interprétation spécifiés par la Cour.

2. Les parts sociales dans une société ont un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 lorsque la structure juridique du type de société auquel appartient la société concernée comporte des montants fixes en numéraire, destinés à chiffrer la valeur de la contribution des associés au rassemblement de capitaux dans cette société et à caractériser d'une manière durable les relations entre les associés et la société.
3. Dans tous les cas où une directive est correctement mise en œuvre, ses effets atteignent les particuliers par l'intermédiaire des mesures d'application prises par l'État membre concerné, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si la disposition en question remplit les conditions auxquelles serait subordonnée, dans le cas où la directive n'aurait pas été correctement exécutée, la possibilité pour des particuliers de l'invoquer devant une juridiction nationale.

Dans l'affaire 270/81,

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

FELICITAS RICKMERS-LINIE KG & Co.

et

FINANZAMT FÜR VERKEHRSTEUERN (bureau des impôts sur les transactions et mutations de capitaux), A HAMBOURG,

une décision à titre préjudiciel concernant l'interprétation 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 COUR (troisième chambre),

composée de MM. A. Touffait, président de chambre, Mackenzie Stuart et U. Everling, juges,

avocat général: Sir Gordon Slynn
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

1. La directive du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (69/335/CEE) (JO L 249, p. 25) prévoit que, pour les sociétés de capitaux — parmi lesquelles figurent, aux termes de cette directive, la société anonyme et la société de personnes à responsabilité limitée — et, pour autant que les États membres n'en disposent pas autrement, pour les autres sociétés assimilées à ces dernières et poursuivant des buts lucratifs, un certain nombre d'opérations sont soumises au droit d'apport. Ces opéra-

tions sont précisées à l'article 4 de la directive.

Selon l'article 5, paragraphe 1, littera b), de la directive, le droit d'apport en société, en cas de transformation en société de capitaux, est liquidé «sur la valeur réelle des biens de toute nature appartenant à la société au moment de la transformation». L'article 5, paragraphe 2 — ultérieurement modifié par la directive 74/553 du Conseil du 7 novembre 1974 (JO L 303, p. 9), sans incidence en l'espèce — précisait que le montant sur lequel le droit est liquidé ne pouvait, dans ce cas, 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».

Les dispositions d'application de cette directive résultent, en république fédérale d'Allemagne, de la «Kapitalverkehr-

steuergesetz» (loi relative à l'imposition des transactions et mutations de capitaux), dans sa version du 17 novembre 1972 (BGBl. I, p. 2129). Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, n° 3, de cette loi, sont également considérées comme sociétés de capitaux les sociétés en commandite comptant parmi leurs associés personnellement responsables une société de capitaux — entre autres, aux termes de la loi, la société par actions et la société à responsabilité limitée — ainsi que les sociétés en commandite dites à deux étages, à savoir «les sociétés en commandite qui comptent parmi leurs associés personnellement responsables une société en commandite considérée comme une société de capitaux».

Aux fins de l'application de cette loi, l'administration fiscale et les tribunaux allemands considèrent que constitue une opération soumise au droit d'apport en tant qu'acquisition de droits sociaux, la circonstance qu'une société en commandite dite à double étage vienne à remplir les conditions d'assimilation à une société de capitaux, du fait de l'entrée, dans la société en commandite — elle-même associée personnellement responsable de la société en commandite concernée —, d'une société de capitaux en tant qu'associée personnellement responsable. En ce cas, le droit d'apport est liquidé conformément à l'article 8, paragraphe 1, n° 1, lettre b), en liaison avec l'article 6, de la loi allemande relative à l'imposition des transactions et mutations de capitaux, sur la valeur des droits sociaux des commanditaires. L'article 8 *in fine* dispose en outre comme suit:

«Si les droits sociaux ont une valeur nominale, est considérée comme valeur des droits sociaux... au minimum la valeur nominale diminuée des apports non encore libérés.»

2. L'associée personnellement responsable de la Felicitas Rickmers-Linie KG

& Co., demanderesse au principal, est la société en commandite Rickmers-Linie KG. Par une convention du 10 avril 1974, la Hapag Lloyd AG est entrée dans cette dernière société comme associée personnellement responsable.

A cette date, la demanderesse comptait 26 associés commanditaires ayant entièrement effectué leurs apports de coassociés représentant au total 6 480 000 DM, inscrits en tant que parts de commandite au registre du commerce. Dans le bilan de la demanderesse à la date du 31 décembre 1973, le capital social a été chiffré à 7 200 000 DM — dont 6 480 000 DM provenant des apports des commanditaires — et, du côté de l'actif, les comptes de report des pertes des associés indiquaient 25 358 233,83 DM — dont 22 822 410,51 DM pour les commanditaires. Le Finanzamt ne conteste pas que les parts de commandite étaient égales, en avril 1974, à 0 DM.

Par décision du 10 octobre 1980, le Finanzamt für Verkehrsteuern à Hambourg a fixé le droit d'apport à 64 800 DM. A cet égard, il a pris pour assiette de l'imposition les parts de commandite, totalisant 6 480 000 DM, qu'il a considérées comme «valeur nominale» au sens de l'article 8 du Kapitalverkehrsteuergesetz.

3. La requérante au principal a introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Hamburg. Elle a fait valoir que les parts de commandite, dont le montant est égal à 0 DM, n'ont pas de «valeur nominale» au sens de l'article 8 du Kapitalverkehrsteuergesetz.

Le Finanzgericht Hamburg a estimé que la décision n'était pas uniquement fonction de l'interprétation du droit allemand, mais également de l'interprétation de la notion de «montant nominal» visée à l'article 5, paragraphe 2, de la directive

69/335/CEE. Cette directive serait sur ce point directement applicable, les États membres n'ayant aucune latitude pour s'écarter de la base imposable minimale que constitue le montant nominal des parts sociales. Au surplus, il y aurait lieu d'interpréter la loi allemande conformément à la directive, puisque le législateur allemand a voulu transposer la directive dans le droit allemand.

Par ailleurs, le Finanzgericht a estimé que la participation à une société de commandite n'a pas de montant nominal ou de valeur nominale. Il y a lieu, selon lui, de faire une distinction entre la part de commandite («Kommanditanteil»), qui confère la qualité de membre de la société, la part de capital («Kapitalanteil»), qui est une valeur chiffrée du bilan, la quote-part obligatoire («Pflichteinlage»), qui désigne l'apport en numéraire ou en nature à effectuer par les associés, et l'apport du commanditaire («Hafteinlage/Haftsumme»), qui représente le montant à concurrence duquel le commanditaire est responsable à l'égard des créanciers de la société. On ne saurait en aucun cas, pour une société en commandite, parler de montant nominal d'une part sociale, notamment pas — eu égard à l'esprit et à la finalité du droit d'apport — en ce qui concerne l'apport du commanditaire représentant le montant à concurrence duquel le commanditaire est responsable à l'égard des créanciers, étant donné qu'il ne correspond pas toujours à une obligation actuelle de verser la somme correspondant à l'apport.

Estimant toutefois que le litige pendant devant lui était suffisamment douteux, le Finanzgericht Hamburg a décidé, par décision du 17 septembre 1981, en application de l'article 177 du traité CEE, de surseoir à statuer et il a posé à la Cour les questions suivantes:

- «1. La prescription de l'article 5, paragraphe 2, de la directive du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (69/335/CEE) doit-elle être interprétée en ce sens que les parts dans une société en commandite ont également un montant nominal au sens de cette prescription, et quel élément d'une société en commandite exprime le cas échéant le montant nominal?
2. L'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE est-il une disposition directement applicable en ce sens qu'un assujetti peut invoquer devant un tribunal le droit d'être taxé conformément à la directive?»
4. L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 6 octobre 1981.

Conformément à l'article 20 du statut de la Cour, des observations écrites ont été déposées par la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., représentée par le conseiller fiscal Werner Petersen, de Hambourg, le Finanzamt für Verkehrsteuern, à Hambourg, représenté par M. Langloh, le gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. R. N. Ricks du Treasury Solicitor's Department, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique Erich Zimmermann, assisté par M^e Wolf-Dietrich Krause-Ablass, de Düsseldorf.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesure d'instruction préalable. Par ordonnance du 17 février 1982, la Cour a décidé, en application de l'article 95, paragraphe 1, du règlement de procédure, de renvoyer l'affaire devant la 3^e chambre.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. Observations de la demanderesse au principal

La demanderesse au principal estime qu'une décision préjudicielle se rapportant, de manière abstraite, à la seule notion de «montant nominal des droits sociaux», ne saurait résoudre le problème qui se pose en l'espèce. La décision devrait donc en priorité se préoccuper de savoir dans quelle mesure cette notion est compatible dans un cas d'espèce avec les objectifs fondamentaux du régime juridique du droit d'apport, lesquels tendent à assujettir au droit d'apport les apports de capital dans les sociétés de capitaux et si des situations concrètes comme celles qui sont à l'origine du litige pendant devant le Finanzgericht Hamburg sont en fait assujetties au droit d'apport.

Selon la demanderesse au principal, la jurisprudence fiscale et la pratique administrative de la république fédérale d'Allemagne, consistant, lors de l'entrée d'une société de capitaux dans une société de commandite, associée personnellement responsable d'une autre société en commandite, à percevoir un droit d'apport sur cette dernière société en commandite, suscitent des objections: il se pose la question de savoir si une opération qui est une simple fiction du point de vue du droit d'apport — à savoir le fait qu'une société qui continue en réalité à exister en tant que société en commandite est dorénavant considérée comme société de capitaux — peut être taxée. Compte tenu de la finalité du droit d'apport telle qu'elle résulte de l'article 1 de la directive communautaire, l'assujettissement au droit d'apport exige un acte juridique ou social correspondant de la part des associés. Or, s'agissant d'une opération étrangère à la société concernée, il ne saurait en être question. On ne saurait ranger sous la notion de fait imposable, du fait d'une transformation

au sens de l'article 4, paragraphe 1, littera b), de la directive 69/335/CEE, une opération ne modifiant pas l'existence juridique et économique générale de la société concernée.

Si on devait néanmoins considérer cette opération comme couverte par la directive 69/335/CEE, la question de savoir si les parts de commandite ont une valeur nominale se poserait à nouveau et avec une particulière acuité. Selon la demanderesse au principal, une société en commandite existant déjà depuis longtemps au moment de son changement de qualification en société de capitaux sous l'angle du droit d'apport, ne disposera généralement plus, au moment de ce changement de qualification, de son capital initial. Ce capital aura augmenté ou diminué dans une mesure plus ou moins importante. Il peut même — comme en l'espèce — avoir été perdu dans sa totalité. Au cas où on calculerait schématiquement le droit d'apport, sur la base d'une valeur nominale (supposée) des parts de commandite, le résultat fiscal en l'espèce ne correspondrait en tout cas pas aux objectifs fiscaux du régime juridique du droit d'apport.

2. Observations du Finanzamt für Verkehrsteuern

En ce qui concerne la *première question*, le Finanzamt für Verkehrsteuern fait valoir que la notion de «valeur nominale» s'applique non seulement à l'action ou à la part sociale dans une société à responsabilité limitée, mais également aux parts de commandite. L'assimilation des GmbH & Co. KG à de pures sociétés de capitaux, que la Kapitalverkehrsteuergesetz établit conformément à la directive communautaire, suppose que toutes les formulations qui proviennent linguistiquement de la terminologie et du vocabulaire propre aux pures sociétés de capitaux doivent également s'appliquer, par analogie, à la société du type GmbH & Co. KG. L'article 3, paragraphe 1, littera

c), de la directive, qui assimile à une société de capitaux toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation, permettrait au législateur national de considérer également comme une société de capitaux, au sens du Kapitalverkehrsteuergesetz, la GmbH & Co. KG. Cette réglementation de la directive supposerait nécessairement que toutes les règles en matière d'imposition applicables aux sociétés de capitaux s'appliquent également aux sociétés visées à l'article 3, paragraphe 1, littéra c), y compris donc la réglementation concernant le montant nominal, instituée à l'article 5, paragraphe 2, de la directive. Le législateur national en aurait tenu compte dans la dernière phrase de l'article 8 du Kapitalverkehrsteuergesetz. C'est pourquoi la première question du Finanzgericht Hamburg appellerait, selon le Finanzamt, une réponse affirmative.

En ce qui concerne la *deuxième question*, le Finanzamt für Verkehrsteuern observe que le législateur national est tenu de transposer la directive dans le droit national et, partant, d'adapter le droit national à cette directive d'harmonisation. C'est ce qui s'est passé avec la Kapitalverkehrsteuergesetz, laquelle demeure du droit directement applicable pour les assujettis et l'administration. Il y aurait donc lieu de tenir compte de cette prémisse aux fins de la réponse à cette deuxième question.

3. Observations du gouvernement du Royaume-Uni

En ce qui concerne la *première question*, le gouvernement du Royaume-Uni observe qu'il existe dans le droit des États membres des sociétés de capitaux dont les parts n'ont pas de montant nominal. L'article 5, paragraphe 2, de la

directive 69/335/CEE, selon lequel le droit d'apport est liquidé sur le montant nominal des parts sociales, si ce montant est supérieur à leur valeur réelle, ne doit pas être interprété comme impliquant que toute société de capitaux concernée par cette disposition doive, quelle que soit sa nature, être traitée comme si ses parts avaient un montant nominal. Cette disposition ne s'applique que lorsque, d'après le droit national, les parts sociales dans une société de capitaux ont une valeur nominale reconnue. Toute autre interprétation aurait nécessairement des répercussions sur les règles de fond relatives au droit des sociétés dans les États membres.

Selon le droit britannique, on ne saurait attribuer une valeur nominale à la part d'un commanditaire dans une «limited partnership». La juridiction de renvoi partagerait apparemment le même point de vue en ce qui concerne la société en commandite, en droit allemand. Le gouvernement du Royaume-Uni estime qu'il n'est pas en mesure de présenter des observations sur la deuxième partie de la première question.

En ce qui concerne la *deuxième question*, le gouvernement du Royaume-Uni observe que la question de l'effet direct de l'article 5, paragraphe 2, ne se pose pas en l'espèce, puisque l'assujetti en question ne se prévaut pas de cette disposition devant la juridiction nationale. Il semblerait en fait que celle-ci ait soulevé ce point de sa propre initiative. La question de l'effet direct d'une directive ne pourrait se poser que si un État membre manquait à son obligation d'appliquer la directive et si un particulier invoquait le droit de se défendre contre les activités d'un État membre en se prévalant des dispositions de la directive. Or, en l'espèce, il serait difficile d'envisager une situation dans laquelle un assujetti chercherait à invoquer l'effet direct de l'article 5, paragraphe 2, dans une procédure engagée devant une juridiction nationale, étant donné que la dispo-

sition a pour but d'obliger les États membres de prévoir une base imposable minimale pour le droit d'apport.

Un État membre ne pourrait, dans le cadre d'une procédure engagée devant ses juridictions nationales, invoquer l'effet direct de l'article 5, paragraphe 2, lorsqu'il estime que sa législation d'application est à certains égards imparfaite. En fait, dans la présente affaire, les autorités allemandes n'auraient pas prétendu que l'article 5, paragraphe 2, serait directement applicable. Elles se seraient simplement référées à l'article 5, paragraphe 2, pour montrer qu'il étaye leur point de vue selon lequel, en droit allemand, la part d'un commanditaire peut être considérée comme ayant une valeur nominale. Le Royaume-Uni estime que la république fédérale d'Allemagne a pris les mesures d'application requises et adopté des mesures conformes à la directive du Conseil 69/335/CEE, en prescrivant que le droit d'apport sera liquidé sur un montant qui n'est pas inférieur à la valeur nominale, si les parts sociales en ont une.

Le Royaume-Uni fait observer que les termes de l'article 5, paragraphe 2, lus en combinaison avec les autres articles de la directive, ne répondent pas aux critères établis par la jurisprudence pour qu'une disposition produise un effet direct — à savoir, leur caractère inconditionnel et suffisamment précis — étant donné que les articles 3, paragraphe 2, 4, paragraphe 2, 6, 8 et 9 prévoient un large pouvoir d'appréciation pour les États membres.

C'est pourquoi la deuxième question devrait recevoir une réponse négative.

4. Observations de la Commission

En ce qui concerne la *première question*, la Commission souligne tout d'abord que l'imposition minimale — sur le montant

nominal — conformément à l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE constitue une limite absolue, au-dessous de laquelle on ne saurait descendre. C'est ce que confirme également le libellé de cette disposition, tel que modifié par la directive 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974 (JO L 303, p. 9). Il y a lieu d'interpréter la notion de «montant nominal» de manière uniforme dans tous les États membres, compte tenu de ce que la directive a pour but de réaliser une harmonisation du droit d'apport en ce qui concerne tant sa structure que ses taux.

Dans la langue courante, l'expression «montant nominal» désignerait essentiellement le montant figurant sur des actions, valeurs ou moyens de paiement, qui peut être différent de la valeur sur le marché ou de la cote de ces titres. Toutefois, on parlerait également de «montant nominal» pour les parts sociales d'une *sarl* allemande. Il existerait cependant également des sociétés dont on s'accorde généralement à considérer qu'elles n'ont pas de montant nominal, telles par exemple les sociétés civiles du Code civil allemand. L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE n'en prévoirait pas moins l'assimilation de telles sociétés à des sociétés de capitaux, pour autant qu'elles poursuivent un but lucratif et sauf dispositions contraires des États membres. Or, une application systématique de la notion de «montant nominal» également à ces sociétés ne serait pas possible.

Pour constater si une part sociale a une valeur nominale au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE, il faudrait se référer à la finalité de cette directive. L'objet de cette directive est l'imposition frappant les rassemblements de capitaux. Aux fins de l'évaluation du capital rassemblé servant de base d'imposition, l'article 5 de la directive fixe les critères applicables. Le

montant nominal est à cet égard considéré comme la limite inférieure du capital rassemblé dans la société. Cette considération ne vaudrait toutefois que pour les parts sociales définies par un montant représentant le capital rassemblé. Tel serait, par exemple, le cas des parts sociales d'une *sàrl* allemande, bien que l'expression «montant nominal» n'apparaisse pas dans la loi sur les sociétés à responsabilité limitée; en effet, les associés dans cette société ne peuvent être exemptés de l'obligation de fournir l'apport initial et, de surcroît, la loi interdit une émission au-dessous du pair.

Quant aux parts de commandite, la Commission considère qu'elles se caractérisent par le fait que le montant de l'apport de chaque commanditaire doit être déclaré au registre du commerce, ce qui limite la responsabilité du commanditaire à l'égard des créanciers de la société. Toute convention entre associés, prévoyant qu'un commanditaire est exempté de l'obligation d'effectuer l'apport ou bénéficie d'un délai, serait nulle à l'égard des créanciers. Il serait toutefois licite, dans le cas d'une société en commandite, que l'apport à effectuer à la société par les commanditaires et qui est indiqué dans le contrat de société au montant soit inférieure à l'engagement inscrit au registre du commerce. On parle alors de la «part de coassocié», par opposition à l'«apport du commanditaire». Dans les rapports entre associés, une convention passée entre eux peut valablement prévoir, au profit d'un commanditaire, l'exemption d'apport ou le reversement de l'apport. Dans ces conditions, l'apport à inscrire au registre du commerce ne correspondrait donc pas au capital devant être versé. C'est pourquoi ce montant ne pourrait être considéré comme «montant nominal» au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE. De même, les autres termes employés dans la pratique pour désigner la part de commandite qui sont mentionnés dans l'ordonnance de renvoi — à savoir le montant de la part de

capital, qui constitue une valeur figurant dans le bilan et susceptible de ce fait de subir des fluctuations constantes, ainsi que le droit qui confère la qualité d'associé — n'ont pas de montant nominal.

En conclusion, la Commission estime qu'il y a lieu de répondre à la première question du Finanzgericht Hamburg en ce sens qu'il n'existe pas pour la part sociale du commanditaire un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE.

En ce qui concerne la *deuxième question*, la Commission indique tout d'abord que selon une jurisprudence constante de la Cour de justice des Communautés européennes, les directives sont susceptibles de produire des effets directs dans les États membres, dans le chef des justiciables, dès lors que la directive contient une obligation claire qui n'est assortie d'aucune réserve ni d'aucune condition et qu'elle ne laisse aux États membres aucun pouvoir d'appréciation.

Or, ces conditions sont remplies pour autant que l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE prévoit que le montant imposable ne doit pas être inférieur au montant nominal des parts sociales détenues par chaque associé; cette disposition institue en effet une obligation claire et absolue de respecter un seuil d'imposition. Pour que soit garantie l'imposition uniforme dans tous les États membres que vise à instaurer la directive 69/335/CEE, une imposition sur le montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, ne peut être instituée que si les conditions relatives à l'existence d'un montant nominal, décrites ci-dessus, sont remplies. A défaut de montant nominal, l'imposition ne peut être appliquée que sur la base des autres éléments d'imposition décrits à l'article 5. Dans ce cas également, le cadre prévu pour l'imposition a été fixé par la directive de façon claire et sans réserve.

Compte tenu des considérations précitées, la Commission propose de répondre à la deuxième question en ce sens que la disposition de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE, prévoyant une imposition sur le montant nominal, est directement applicable dans les États membres et qu'un assujetti peut, dès lors, faire valoir devant le juge national que les conditions d'une imposition sur le montant nominal, telle que prévue à l'article 5, paragraphe 2, de la directive, ne sont pas remplies et que, de ce fait, le droit d'apport doit être liquidé, à défaut d'un montant nominal, sur le montant prévu pour cette imposition par ledit article 5 de la directive.

III — Procédure orale

A l'audience du 6 mai 1982, la demanderesse au principal, représentée par le conseiller fiscal Herbert Beiser, de Hambourg, le Finanzamt für Verkehrssteuern, à Hambourg, représenté par M. Langloh, le gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. J. Rayner-James, barrister, et la Commission, représentée par M^e W. D. Krause-Ablass, avocat au barreau de Düsseldorf, ont été entendus en leurs plaidoiries.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 17 juin 1982.

En droit

- 1 Par ordonnance du 17 septembre 1981, parvenue à la Cour le 6 octobre suivant, le Finanzgericht Hamburg a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25) en vue d'être mis en mesure d'apprécier si, aux fins de la liquidation du droit d'apport, les parts sociales des commanditaires d'une société en commandite de droit allemand ont un montant nominal au sens de cette directive.
- 2 Ces questions ont été soulevées dans un litige opposant la société en commandite Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. à l'administration allemande des finances, à la suite de la fixation, par celle-ci, d'un droit d'apport en vertu de la loi relative à l'imposition des transactions et mutations de capitaux (Kapitalverkehrsteuergesetz), du 17 novembre 1972, adoptée par la république fédérale d'Allemagne en application de la directive susmentionnée. Le litige porte sur la détermination de l'assiette sur laquelle le droit d'apport doit être liquidé en l'espèce.
- 3 L'article 1 de la directive 69/335 prévoit que le droit d'apport est perçu sur les apports à des sociétés de capitaux, sociétés définies par l'article 3, paragraphe 1, de la directive. Selon l'article 3, paragraphe 2, est assimilée aux

sociétés de capitaux toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, un État membre pouvant toutefois ne pas les considérer comme telles pour la perception du droit d'apport. Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, la Kapitalverkehrsteuergesetz, tout en faisant usage pour la société en commandite de droit allemand de la possibilité, qui lui est réservée par l'article 3, paragraphe 2, de la directive, de ne pas soumettre au droit d'apport certaines catégories de sociétés, associations ou personnes morales, dispose, dans son article 5, alinéa 2, n° 3, que sont soumises à cet impôt les sociétés en commandite qui comptent parmi leurs associés personnellement responsables soit une société de capitaux proprement dite, soit une autre société en commandite comptant parmi ses associés personnellement responsables une société de capitaux proprement dite.

- 4 Au sujet de l'assiette du droit d'apport, l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335, dans sa version en vigueur à l'époque des faits, dispose, pour autant qu'il concerne l'espèce, que «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 la valeur réelle». En application de cette disposition, l'article 8 de la Kapitalverkehrsteuergesetz dispose que «si les droits sociaux ont une valeur nominale, est considérée comme valeur des droits sociaux . . . au minimum la valeur nominale diminuée des apports non encore libérés».
- 5 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. a été soumise au droit d'apport du fait qu'elle relève de la catégorie des sociétés visées par l'article 5, alinéa 2, n° 3, de la Kapitalverkehrsteuergesetz en raison de l'entrée d'une société anonyme en tant qu'associé personnellement responsable dans la société en commandite qui est, elle-même, associée personnellement responsable de la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Cette opération a été considérée, conformément à la jurisprudence allemande en la matière, comme une acquisition de parts sociales dans une société de capitaux par les commanditaires de la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., et donc comme une opération soumise au droit d'apport en vertu des dispositions de la Kapitalverkehrsteuergesetz.
- 6 Il est constant qu'au moment de l'opération en question la valeur réelle des parts sociales de la Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. était nulle. L'adminis-

tration des finances a cependant considéré que le montant de 6 480 000 DM inscrit au registre commercial au titre des parts sociales des commanditaires constituait le montant nominal de ces parts, et elle a par conséquent liquidé le droit d'apport sur cette base. La Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. a saisi le Finanzgericht Hamburg d'un recours contre cette décision, faisant valoir que les parts sociales dans une société en commandite n'ont pas de montant nominal, et que seule la valeur réelle, nulle en l'espèce, pouvait être prise en considération.

- 7 Estimant que la solution du litige dépendait de l'interprétation de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335, le Finanzgericht Hamburg a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1. La prescription de l'article 5, paragraphe 2, de la directive du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (69/335/CEE) doit-elle être interprétée en ce sens que les parts dans une société en commandite ont également un montant nominal au sens de cette prescription, et quel élément d'une société en commandite exprime, le cas échéant, le montant nominal?

2. L'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE est-il une disposition directement applicable en ce sens qu'un assujetti peut invoquer devant un tribunal le droit d'être taxé conformément à la directive?»

- 8 Dans ses observations présentées devant la Cour, la requérante au principal a estimé qu'il y aurait lieu, avant tout, de répondre à la question se trouvant à la base de la question posée par le Finanzgericht Hamburg, qui est celle de savoir si une opération comme celle de l'espèce peut être considérée comme une opération imposable au sens de la directive, alors qu'il s'agit d'une simple fiction du point de vue du droit d'apport et qu'elle ne porte pas atteinte à l'existence ni ne modifie la structure juridique et économique générale de la société.

- 9 Cette question qui implique l'interprétation des articles 3, paragraphe 2, et 4 de la directive, n'a cependant pas été soulevée par le Finanzgericht Hamburg, lequel n'a pas émis de doute dans son ordonnance de renvoi quant au fait qu'une opération comme celle de l'espèce est soumise au droit d'apport. Il ne convient donc pas de se prononcer sur cette question dans le cadre de la présente procédure préjudicielle.

Sur la première question

- 10 La première question posée par le Finanzgericht Hamburg concerne l'interprétation de la notion de «montant nominal» au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335.
- 11 La requérante au principal ainsi que la Commission déduisent de la structure juridique d'une société en commandite, telle qu'elle ressort des dispositions de la législation allemande applicable en la matière, que les parts sociales dans une telle société n'ont pas de montant nominal au sens ci-dessus visé. Elles font valoir à cet effet que ce type de société est caractérisé par le fait que l'apport des commanditaires n'est pas obligatoirement exprimé en numéraire, que leur part du capital peut être soumise à des fluctuations permanentes, et que le montant pour lequel tout commanditaire est inscrit au registre commercial n'a d'importance qu'à l'égard des créanciers de la société.
- 12 L'administration allemande des finances a soutenu, dans ses observations écrites, que l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 doit pouvoir s'appliquer intégralement à toute société assimilée aux sociétés de capitaux, y compris à la société en commandite du type visé par l'article 5, alinéa 2, n° 3, de la Kapitalverkehrsteuergesetz. Elle a ajouté à l'audience qu'en tout cas les parts sociales dans une telle société peuvent avoir un montant nominal dès lors qu'il s'agit de sociétés dont la structure juridique est proche de celle des sociétés de capitaux proprement dites, en ce qui concerne notamment la participation des commanditaires aux bénéfices et pertes de la société ainsi que leurs apports obligatoires et leurs responsabilités à l'égard des tiers.
- 13 Le gouvernement du Royaume-Uni, quant à lui, a estimé dans ses observations écrites que la notion de «montant nominal» au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 ne pouvait s'appliquer que lorsque, d'après le droit national, les parts sociales d'une société ont un montant nominal reconnu. A l'audience, il a précisé que tel est le cas lorsque, selon l'appréciation du juge national, les parts sociales sont caractérisées par un montant représentant le capital rassemblé.

- 14 Il convient tout d'abord de constater que la notion litigieuse fait partie d'une disposition du droit communautaire qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée. L'harmonisation d'un droit tel que le droit d'apport sur les rassemblements des capitaux, en ce qui concerne non seulement ses taux, mais aussi sa structure, implique que l'assiette de l'imposition soit, dans chaque État membre, déterminée sur la base de critères objectifs, ayant une portée uniforme à l'intérieur de la Communauté et soustraits à l'influence des droits nationaux. Il s'ensuit que l'interprétation de la notion litigieuse dans sa généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre. Il y a donc lieu de fournir à la juridiction nationale les éléments qui la mettront en mesure d'apprécier si la société en question correspond aux critères de la réglementation communautaire.
- 15 Dans son sens ordinaire, l'expression «montant nominal» vise un montant en principe invariable, exprimé en numéraire, qui peut différer de la valeur économique réelle. Dans le contexte des sociétés de capitaux proprement dites, ces termes sont utilisés pour désigner la valeur chiffrée de l'apport obligatoire de l'associé dans la société de capitaux auquel ni la société ni les autres associés ne peuvent renoncer, et qui caractérise d'une manière durable les relations entre l'associé et la société.
- 16 En ce qui concerne l'utilisation de ces termes à l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335, il y a lieu d'observer en outre que les principes sur lesquels est basé le droit d'apport harmonisé visent à ne soumettre à ce droit que les opérations qui sont l'expression juridique d'un rassemblement de capitaux et dans la mesure seulement où celles-ci contribuent au renforcement du potentiel économique de la société. Compte tenu de cet objectif, seul un montant correspondant à la valeur devant être apportée par l'associé dans la société de capitaux, et par laquelle l'associé contribue à un rassemblement de capitaux, peut être pris en considération en tant que «montant nominal» de parts sociales au sens de la disposition en question.
- 17 Il s'ensuit que les parts sociales des associés dans une société ont un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, lorsque la structure juridique de la société comporte des montants fixes en numéraire, destinés à chiffrer la valeur de la contribution des associés au rassemblement de capitaux dans

cette société et à caractériser d'une manière durable les relations entre les associés et la société.

- 18 Eu égard à la diversité des structures juridiques des sociétés, associations et personnes morales pouvant être assimilées aux sociétés de capitaux en vertu de l'article 3, paragraphe 2, de la directive, la notion de «montant nominal» ne saurait être appliquée automatiquement à chaque type de société, association ou personne morale visée par cette disposition, en ce sens que chacune doit nécessairement être considérée comme ayant un montant nominal. Il y a lieu d'examiner, pour chaque type de société, association ou personne morale, si sa structure juridique, telle qu'elle ressort tant des dispositions nationales applicables que des stipulations des statuts de la société, permet de constater l'existence d'un montant nominal.
- 19 Au vu des critères susmentionnés, il y a lieu d'observer que dans une société en commandite telle que décrite par le Finanzgericht Hamburg, à savoir une société dans laquelle l'apport des commanditaires n'est pas obligatoirement exprimé en numéraire, dans laquelle la part du capital peut être soumise à des fluctuations permanentes, et pour laquelle le montant inscrit au registre commercial pour chaque commanditaire n'est destiné qu'à limiter la responsabilité éventuelle de celui-ci à l'égard des créanciers de la société, les parts sociales n'ont pas de montant nominal au sens de la disposition en question.
- 20 L'administration allemande des finances a cependant contesté que les sociétés visées par l'article 5, alinéa 2, n° 3, de la Kapitalverkehrsteuergesetz, et notamment la société requérante au principal dont les statuts prévoient des stipulations particulières, présentent effectivement ces caractéristiques.
- 21 Toutefois, la question de savoir si des sociétés telles que visées par l'article 5, alinéa 2, n° 3, de la Kapitalverkehrsteuergesetz constituent un type de société distinct de celui de la société en commandite en général, et quelle est, le cas échéant, la structure juridique d'une telle société, relève du seul droit national. Il appartient donc à la juridiction nationale de déterminer quel est le type de société concerné en l'espèce, et d'en apprécier les caractéristiques en tenant compte des critères découlant de la réglementation communautaire.

- 22 Il y a dès lors lieu de répondre à la première question que les parts sociales dans une société ont un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 lorsque la structure juridique du type de société auquel appartient la société concernée comporte des montants fixes en numéraire, destinés à chiffrer la valeur de la contribution des associés au rassemblement de capitaux dans cette société et à caractériser d'une manière durable les relations entre les associés et la société. Les appréciations nécessaires tant des dispositions nationales applicables que des stipulations des statuts de la société en vue d'établir si tel est le cas appartiennent à la juridiction nationale, compte tenu des éléments d'interprétation spécifiés par la Cour.

Sur la deuxième question

- 23 Par sa deuxième question, le Finanzgericht Hamburg demande si l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 peut être invoqué par un assujéti devant une juridiction nationale afin d'obtenir une liquidation du droit d'apport en conformité avec cette directive.
- 24 A cet égard, il y a lieu d'observer que, dans tous les cas où une directive est correctement mise en œuvre, ses effets atteignent les particuliers par l'intermédiaire des mesures d'application prises par l'État membre concerné.
- 25 Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, une disposition légale destinée à mettre en œuvre l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 a été adoptée en république fédérale d'Allemagne. En outre, le Finanzgericht Hamburg a affirmé dans son ordonnance de renvoi que cette disposition nationale doit être interprétée conformément à la directive puisque le législateur allemand a voulu transposer la directive dans le droit allemand.

- 26 Il s'ensuit qu'en l'espèce les effets de la directive peuvent atteindre les particuliers par l'intermédiaire des mesures d'application prises par l'État membre concerné. Il n'est donc pas nécessaire d'examiner la question de savoir si l'article 5, paragraphe 2, remplit les conditions auxquelles serait subordonnée, dans le cas où la directive n'aurait pas été correctement exécutée, la possibilité pour des particuliers de l'invoquer devant une juridiction nationale.
- 27 Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième question posée par le Finanzgericht Hamburg.

Sur les dépens

- 28 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et par la Commission des Communautés européennes, qui ont 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 (troisième chambre),

statuant sur les questions à elle soumise par le Finanzgericht Hamburg, par ordonnance du 17 septembre 1981, dit pour droit:

- 1) Les parts sociales dans une société ont un montant nominal au sens de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335 lorsque la structure juridique du type de société auquel appartient la société concernée comporte des montants fixes en numéraire, destinés à chiffrer la valeur de la contribution des associés au rassemblement de capitaux dans cette société et à caractériser d'une manière durable les relations entre les associés et la société.
- 2) Les appréciations nécessaires tant des dispositions nationales applicables que des stipulations des statuts de la société en vue d'établir si tel

est le cas appartient 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.