

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

17 octobre 2002 \*

Dans l'affaire C-339/99,

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

**Energie Steiermark Holding AG**

et

**Finanzlandesdirektion für Steiermark,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, paragraphe 1, sous c), et 5, paragraphe 1, sous a), 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 l'acte relatif aux conditions

\* Langue de procédure: l'allemand.

d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-P. Puissechet, président de chambre, MM. R. Schintgen (rapporteur) et V. Skouris, M<sup>me</sup> F. Macken et M. J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: M. A. Tizzano,  
greffier: M<sup>me</sup> D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Energie Steiermark Holding AG, par M<sup>c</sup> P. Csoklich, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement autrichien, par M<sup>me</sup> C. Stix-Hackl, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales d'Energie Steiermark Holding AG, représentée par M<sup>e</sup> P. Csoklich, de la Finanzlandesdirektion für Steiermark, représentée par M<sup>me</sup> H. Bavenek-Weber, en qualité d'agent, du gouvernement autrichien, représenté par M. H. Dossi, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 26 septembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 février 2002,

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par ordonnance du 1<sup>er</sup> septembre 1999, parvenue à la Cour le 13 septembre suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 234 CE, quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 4, paragraphe 1, sous c), et 5, paragraphe 1, sous a), 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 l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1, ci-après la «directive 69/335»).
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Energie Steiermark Holding AG (ci-après «ESTAG») à la Finanzlandesdirektion für Steiermark (administration des finances du Land de Styrie, ci-après la «Finanzlandesdirektion») au sujet de la perception du droit d'apport lors de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux financée par l'émission de

nouvelles actions et du versement, par la société mère du nouvel associé de ladite société, de différentes contributions financières.

## 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 l'une des conditions essentielles 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 1, de la directive 69/335:

«Sont soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

[...]

- c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;
  
- d) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré, non par des parts représentatives du capital ou de l'avoir social, mais par des droits de même nature que ceux d'associés, tels que droit de vote, participation aux bénéfices ou au boni de liquidation;

[...]

6 L'article 4, paragraphe 2, de la directive 69/335 prévoit:

«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 1<sup>er</sup> juillet 1984:

- a) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions;
  
- 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;

- c) l'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société;
  
- d) l'emprunt que contracte une société de capitaux auprès d'un associé, du conjoint ou d'un enfant d'un associé, ainsi que celui contracté auprès d'un tiers, lorsqu'il est garanti par un associé, à la condition que ces emprunts aient la même fonction qu'une augmentation du capital social.

[...]»

7 L'article 5 de la directive 69/335 est libellé comme suit:

«1. Le droit est liquidé:

- a) dans le cas de constitution d'une société de capitaux, de l'augmentation de son capital social ou de l'augmentation de son avoir social, opérations visées à l'article 4 paragraphe 1 sous a), c) et d): sur 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; les États membres ont la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives;

[...]

- d) dans le cas de l'augmentation de l'avoir social visée à l'article 4 paragraphe 2 sous b): sur la valeur réelle des prestations effectuées, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de ces prestations;

[...]

2. Dans les cas visés au paragraphe 1 sous a) et b), les États membres peuvent déterminer le montant sur lequel le droit est à percevoir sur la base de la valeur réelle des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé; cela ne s'applique pas aux cas où uniquement des apports en numéraire sont à effectuer. Le montant sur lequel le droit est liquidé ne peut en aucun cas être inférieur au montant nominal des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé.

[...]»

### *La législation nationale*

- 8 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux), du 16 octobre 1934 (DRGBl. 1934/1058, dans la version modifiée telle que publiée au BGBl. 1995/21, ci-après le «KVG»), le droit d'apport «frappe l'acquisition de droits sociaux dans une société de capitaux résidente par le premier acquéreur».

- 9 En vertu de l'article 7, paragraphe 1, sous a), du KVG, la base imposable prise en considération lors d'une telle acquisition est constituée par la valeur de la contrepartie versée, cette dernière contenant également les coûts relatifs à la constitution de la société ou à l'augmentation de son capital social assumés par les associés, à l'exception du droit d'apport dû pour l'acquisition des droits sociaux.

### Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 10 ESTAG est une société anonyme dont le capital social intégralement libéré s'élevait, avant la transaction à l'origine de l'affaire au principal, à 500 000 000 ATS et dont l'actionnaire unique était le Land Steiermark (Land de Styrie, ci-après le «Land»). ESTAG détient 98,8 % des actions de la Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, 99,994 % des actions de la Steirische Ferngas-Aktiengesellschaft et 99,996 % des actions de la Steirische Fernwärme GmbH. ESTAG et ses trois filiales forment le «Groupe ESTAG».
- 11 Les 22 et 27 janvier 1998, le Land et Électricité de France International SA (ci-après «EDFI»), filiale d'Électricité de France (ci-après «EDF»), ont conclu un contrat de participation d'entreprise («Unternehmensbeteiligungsvertrag») dont le but était une prise de participation d'EDFI dans ESTAG par le biais d'une augmentation du capital social de cette dernière moyennant l'émission de nouvelles actions.
- 12 Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, le Land s'est engagé à procéder à une augmentation du capital social d'ESTAG à hauteur d'une valeur nominale de 166 668 000 ATS, moyennant l'émission de 166 668 actions au porteur d'une valeur nominale de 1 000 ATS, soit un prix d'émission de 1 000 ATS chacune. En outre, le Land devait renoncer à son droit préférentiel de souscription et n'autoriser que la seule société EDFI à souscrire les actions nouvellement émises.



- 13 EDFI, pour sa part, s'est tout d'abord engagée à souscrire l'intégralité des nouvelles actions et à procéder au virement du montant de 166 668 000 ATS sur un compte détenu par ESTAG dénommé «augmentation de capital 1998». Par le biais de cette augmentation de capital, EDFI devait détenir une participation égale à 25 % plus une des actions constituant le nouveau capital social d'ESTAG.
- 14 EDFI devait ensuite verser, en même temps que le montant nominal des nouvelles actions, une somme de 5 083 332 000 ATS en tant que «contribution d'associé» non remboursable. Ce montant devait être versé sur le compte d'un tiers mandataire qui avait l'obligation de virer cette somme, majorée des intérêts, à titre de contribution financière, en faveur d'ESTAG et/ou en faveur de ses trois filiales susmentionnées. Il était prévu que, si le mandataire n'avait reçu aucune instruction commune des deux parties au contrat dans les deux semaines suivant l'émission des nouvelles actions, il devait procéder au virement de la somme majorée des intérêts en faveur d'ESTAG. EDFI pouvait faire verser cette contribution en tout ou en partie par EDF.
- 15 Enfin, EDFI s'est engagée à verser un montant de 350 000 000 ATS sur un autre compte du même mandataire, intitulé compte «garantie». Ce compte devait être maintenu pendant une durée maximale de deux ans durant lesquels EDFI avait droit, sous certaines conditions, au remboursement de tout montant figurant sur ledit compte. À l'issue d'un délai déterminé, le montant total ou le solde du compte «garantie» devait être versé à ESTAG ou à ses filiales en tant que «contribution d'associé» non remboursable.
- 16 L'augmentation du capital social a été décidée le 16 avril 1998, lors d'une assemblée générale extraordinaire d'ESTAG. Le représentant du Land à cette assemblée disposait d'une procuration lui permettant d'approuver le rapport du directoire d'ESTAG concernant un apport de capital par EDFI d'un montant de 5 600 000 000 ATS.

- 17 Ainsi qu'il résulte du dossier de l'affaire au principal, EDFI et EDF ont versé les montants de respectivement 166 668 000 ATS et 5 433 332 000 ATS aux destinataires prévus par le contrat de participation d'entreprise.
- 18 Par décision du 11 mai 1998, le Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (administration fiscale des taxes et droits d'enregistrement) de Graz (Autriche) a déterminé le droit d'apport dû par ESTAG en retenant comme base imposable le montant de 5 600 000 000 ATS.
- 19 ESTAG a introduit un recours contre cette décision devant la Finanzlandesdirektion en faisant valoir que seul le montant versé par EDFI est soumis au droit d'apport et que les sommes versées par EDF constituent des «contributions de grand-mère» («Großmutterzuschüsse») non soumises au droit d'apport.
- 20 La Finanzlandesdirektion a rejeté ce recours au motif que l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 prévoit que la base d'imposition est constituée par la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés.
- 21 ESTAG a attaqué cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof. À l'appui de son recours, elle a notamment fait valoir que, conformément à la directive 69/335, les apports qui n'ont pas augmenté le capital social d'une société ainsi que ceux pour lesquels aucun droit social ou droit comparable n'a été octroyé ne peuvent être soumis au droit d'apport, non plus que des contributions qui ne sont pas versées par un associé de la société de capitaux qui en bénéficie. Elle a également soutenu qu'une telle interprétation est d'autant plus justifiée que ces

contributions bénéficient non pas à la société qui augmente son capital mais à des filiales de celle-ci, que le montant du droit d'apport dû doit être déduit de la base imposable et que les apports non encore effectués ne doivent pas être inclus dans la base imposable.

- 22 Dans son ordonnance de renvoi, le Verwaltungsgerichtshof relève que des apports effectués ou à effectuer par un nouvel actionnaire pour acquérir des parts représentatives du capital social d'une société, même de façon indirecte, à savoir soit par l'intermédiaire de sa société mère, soit en faveur des filiales de la société dont il devient actionnaire, constituent la contrepartie à prendre en considération lors du calcul du droit d'apport, dès lors que le paiement de ces apports est, comme dans l'affaire au principal, une condition sine qua non de l'admission de cet actionnaire dans la société.
- 23 La juridiction de renvoi considère en outre que la notion d'«apport de biens de toute nature», qui figure aux articles 4, paragraphe 1, sous c) et d), et 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, permet de distinguer non seulement les apports en numéraire des apports en nature, mais également les apports directs des apports indirects. Selon elle, dès lors qu'il existe un lien de causalité entre une contribution et l'augmentation du capital social d'une société de capitaux, cette contribution est soumise au droit d'apport, en application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.
- 24 Toutefois, le Verwaltungsgerichtshof relève également que, compte tenu de la jurisprudence de la Cour, et plus particulièrement de l'arrêt du 27 octobre 1998, *Nonwoven* (C-4/97, Rec. p. I-6469), une interprétation littérale des articles 4, paragraphe 1, sous c) et d), et 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 ne saurait être exclue.

25 C'est dans ces conditions que le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) Les prestations qu'un nouvel associé, autorisé, dans le cadre d'une augmentation de capital (pour laquelle le droit préférentiel de souscription des associés existants a été exclu), à souscrire les nouvelles parts de la société, n'effectue pas lui-même mais par l'intermédiaire de sa société mère constituent-elles un 'apport de biens de toute nature' au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 [...]?»
  
- 2) Les prestations qu'un nouvel associé, autorisé, dans le cadre d'une augmentation de capital (pour laquelle le droit préférentiel de souscription des associés existants a été exclu), à souscrire les nouvelles parts de la société, effectuée non pas en faveur de la société qui augmente son capital mais en faveur de ses filiales constituent-elles un 'apport de biens de toute nature' au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 [...]?»
  
- 3) Les prestations non encore effectuées constituent-elles un 'apport de biens de toute nature' au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 [...]?»
  
- 4) Le droit d'apport que doit acquitter la société est-il une 'obligation' ou 'charge' à déduire de la base imposable en application de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 [...]?»

## Sur les questions préjudicielles

- 26 À titre liminaire, il y a lieu de constater, d'une part, que les contributions visées par la juridiction de renvoi dans ses questions sont des contributions versées par la société mère de l'acquéreur des actions émises, ce dernier n'ayant versé que les sommes correspondant au montant nominal des actions acquises. Il convient de rappeler, d'autre part, que ladite juridiction a constaté que, dans l'affaire au principal, les contributions en cause ont été effectuées pour financer l'acquisition des actions nouvellement émises et constituaient une condition sine qua non pour l'admission du nouvel actionnaire dans le capital social de la société émettrice.

### *Sur la première question*

- 27 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise les contributions financières qu'une société mère effectue au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son capital social au moyen de l'émission de nouvelles actions pour permettre l'acquisition de celles-ci par une filiale de ladite société mère.
- 28 En vue de répondre à la question ainsi reformulée, il convient, en premier lieu, de déterminer si des contributions financières effectuées à l'occasion d'une augmentation du capital social d'une société de capitaux, mais dont le montant excède la valeur nominale de ladite augmentation tout en constituant une condition préalable de celle-ci, sont susceptibles de relever du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.

- 29 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature est soumise au droit d'apport.
- 30 Lorsque, à l'occasion d'une augmentation de capital, le versement d'un prix d'acquisition d'une participation au capital supérieur à la valeur nominale de celle-ci est une condition indispensable à l'acquisition de cette participation, ainsi qu'ESTAG l'a admis en ce qui concerne la situation en cause au principal, les diverses contributions versées pour atteindre ce prix doivent être considérées comme constituant l'apport ouvrant droit à cette participation et, dès lors, comme relevant du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.
- 31 L'interprétation qui précède est corroborée par l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette même directive, qui prévoit que la base imposable pour la liquidation du droit d'apport est constituée par la valeur réelle des apports effectués pour financer l'opération en cause.
- 32 Or, lors d'une opération telle que celle en cause au principal, la valeur réelle des apports effectués dans le cadre de l'augmentation du capital social d'une société de capitaux correspond à la valeur nominale des actions émises majorée de la valeur des contributions financières supplémentaires perçues.
- 33 Il s'ensuit que des contributions financières telles que celles en cause au principal relèvent du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, alors même que leur montant excède la valeur nominale de l'augmentation du capital à laquelle il a été procédé.

- 34 Il convient, en second lieu, d'examiner si de telles contributions relèvent de ladite disposition quand bien même elles ont été effectuées non pas par le nouvel associé lui-même, mais par la société mère de celui-ci.
- 35 À cet égard, ESTAG fait valoir que, eu égard au libellé de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, seuls les apports effectués par des associés directs de la société de capitaux qui en bénéficie sont soumis au droit d'apport. Dans la mesure où des contributions telles que celles en cause au principal ne remplissent pas ce critère, elles ne relèveraient pas du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de ladite directive.
- 36 Cette interprétation ne saurait être retenue.
- 37 En effet, ainsi qu'il résulte du point 11 de l'arrêt du 13 octobre 1992, *Weber Haus* (C-49/91, Rec. p. I-5207), il convient, afin de déterminer si une opération relève ou non du champ d'application de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335, d'adopter une approche économique et non pas une approche formelle, fondée uniquement sur l'origine des apports.
- 38 Par analogie, lorsqu'il s'agit de déterminer si des apports relèvent du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, il convient de rechercher à qui leur versement doit être attribué et de ne pas se limiter à identifier leur origine formelle.
- 39 Or, dans une situation telle que celle au principal, qui se caractérise, d'une part, par le fait que la société qui s'est contractuellement engagée à verser certaines contributions financières afin d'acquérir une participation dans une autre société

est la filiale de la société qui a finalement procédé au paiement de ces contributions et, d'autre part, par la circonstance que ce paiement a eu un caractère libératoire pour cette filiale, ledit paiement doit être considéré comme ayant été effectué par la filiale en sa qualité d'associé de la société procédant à l'augmentation de son capital social.

- 40 En outre, il y a lieu de relever, ainsi que M. l'avocat général l'a fait au point 32 de ses conclusions, que l'interprétation de la directive 69/335 préconisée par ESTAG aurait pour conséquence de compromettre son effet utile, dans la mesure où une société appartenant à un groupe pourrait procéder à une opération relevant, en principe, du champ d'application de cette directive sans que cette opération soit frappée du droit d'apport.
- 41 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise les contributions financières qu'une société mère effectue au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son capital social au moyen de l'émission de nouvelles actions pour permettre l'acquisition de celles-ci par une filiale de ladite société mère.

### *Sur la deuxième question*

- 42 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise des contributions financières supplémentaires lorsqu'elles sont versées à des filiales de la société de capitaux qui procède à l'augmentation de son capital social par le biais d'une émission de nouvelles actions.



- 43 Alors qu'ESTAG soutient que, dans la mesure où les contributions dont ses filiales ont bénéficié n'ont pas été rémunérées par des parts représentatives du capital de ces dernières, il n'existerait aucune base juridique permettant de soumettre de telles contributions au droit d'apport, le gouvernement autrichien et la Commission font valoir que, dès lors qu'ESTAG est, en sa qualité d'actionnaire quasi unique de ses filiales, la bénéficiaire indirecte desdites contributions, celles-ci relèvent du champ d'application de la directive 69/335.
- 44 Cette dernière interprétation est soutenue à bon droit. En effet, afin de déterminer si une opération relève du champ d'application de la directive 69/335, il convient non seulement de vérifier que cette opération figure au nombre de celles qui sont énumérées à l'article 4 de celle-ci, mais également de prendre en compte le contexte dans lequel elle est effectuée, ainsi qu'il ressort des points 37 et 38 du présent arrêt.
- 45 Doit dès lors être considérée comme relevant de la notion d'«apport de biens de toute nature», au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, toute contribution qu'un nouvel associé de la société de capitaux qui augmente son capital social par l'émission de nouvelles actions a versée à une filiale de celle-ci lorsqu'il apparaît clairement des circonstances de l'espèce que, d'un point de vue économique, la véritable bénéficiaire de ces contributions est ladite société.
- 46 Or, dans une situation telle que celle au principal, dans laquelle le capital social des sociétés bénéficiant des contributions financières est pour la quasi-totalité détenu par une seule société et que, au surplus, ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, cette dernière non seulement donne l'ordre de procéder au paiement de ces contributions, mais peut librement déterminer le montant de celles-ci que chacune de ses filiales doit recevoir et même décider d'en être l'unique destinataire, cette société doit être considérée comme étant, d'un point de vue économique, la véritable bénéficiaire de ces contributions.

- <sup>47</sup> Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise des contributions financières supplémentaires qu'un nouvel associé verse non pas à la société de capitaux qui augmente son capital social mais à des filiales de celle-ci, lorsqu'il ressort clairement des circonstances de l'espèce que, d'un point de vue économique, la véritable bénéficiaire de ces contributions est ladite société.
- Sur la troisième question*
- <sup>48</sup> Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si des apports effectués sous réserve de la réalisation d'une condition suspensive constituent des apports au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.
- <sup>49</sup> À cet égard, il y a lieu de relever que les articles 4, paragraphe 1, sous c), et 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 ne précisent pas à quel moment intervient le fait générateur du droit d'apport.
- <sup>50</sup> Toutefois, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 39 de ses conclusions, il ressort de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335 que des apports à effectuer peuvent également donner lieu à la perception du droit d'apport. Doivent être considérés comme entrant dans les prévisions de cette disposition des apports qu'une personne physique ou morale a l'obligation d'effectuer et qui ont un caractère certain.

- 51 Or, lorsque, comme dans l'affaire au principal, l'apport est versé sur le compte d'un tiers mais que, en raison de l'existence d'une condition suspensive, il n'est pas certain que cet apport soit véritablement dû, l'obligation de l'associé d'effectuer l'apport en question ne devient certaine qu'au moment où cette condition se réalise. Par conséquent, ce n'est qu'à partir de ce moment que ledit apport doit être considéré comme constituant un apport au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335.
- 52 Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre à la troisième question que des apports effectués sous réserve de la réalisation d'une condition suspensive ne constituent des apports au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335 qu'après que ladite condition s'est réalisée.

*Sur la quatrième question*

- 53 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit d'apport constitue une «obligation» ou une «charge» au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335.
- 54 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, au point 17 de l'arrêt du 5 février 1991, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft* (C-249/89, Rec. p. I-257), la Cour a jugé que, en l'absence de charges particulières liées à l'obtention d'un prêt sans intérêts

accordé à une société par l'un de ses associés, la base imposable à retenir en application de l'article 5, paragraphe 1, sous d), de la directive 69/335 pour le calcul du droit d'apport est constituée par le montant des intérêts économisés par ladite société.

- 55 Il ressort clairement de cette jurisprudence, applicable par analogie à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, que le montant du droit d'apport ne doit pas être pris en considération lors de la détermination de la base imposable et ne constitue donc pas une «obligation» ou une «charge» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 69/335.
- 56 Dès lors, il convient de répondre à la quatrième question que le droit d'apport ne constitue pas une «obligation» ou une «charge» au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335.

## Sur les dépens

- 57 Les frais exposés par le gouvernement autrichien et par la Commission, 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 (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 1<sup>er</sup> septembre 1999, dit pour droit:

- 1) L'article 4, paragraphe 1, sous c), 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 l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise les contributions financières qu'une société mère effectue au bénéfice d'une société de capitaux procédant à une augmentation de son capital social au moyen d'une émission de nouvelles actions pour permettre l'acquisition de celles-ci par une filiale de ladite société mère.
  
- 2) L'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, telle que modifiée par l'acte d'adhésion susmentionné, doit être interprété en ce sens que la notion d'«apport de biens de toute nature» qui y figure vise des contributions financières supplémentaires qu'un nouvel associé verse non pas à la société de capitaux qui augmente son capital social mais à des filiales de celle-ci, lorsqu'il ressort clairement des circonstances de l'espèce que, d'un point de vue économique, la véritable bénéficiaire de ces contributions est ladite société.

- 3) Des apports effectués sous réserve de la réalisation d'une condition suspensive ne constituent des apports au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la directive 69/335, telle que modifiée par ledit acte d'adhésion, qu'après que ladite condition s'est réalisée.
  
- 4) Le droit d'apport ne constitue pas une «obligation» ou une «charge» au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, telle que modifiée par l'acte d'adhésion mentionné au point 1 du présent dispositif.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Macken

Cunha Rodrigues

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

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

J.-P. Puissochet