

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
16 mai 2002 *

Dans l'affaire C-508/99,

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

Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG

et

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation 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

* Langue de procédure: l'allemand.

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),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} N. Colneric, président de chambre, MM. R. Schintgen (rapporteur) et V. Skouris, juges,

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement autrichien, par M^{me} C. Pesendorfer, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 janvier 2002,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 16 décembre 1999, parvenue à la Cour le 24 décembre suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation 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 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG (ci-après «Palais») à la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administration des finances, ci-après la «Finanzlandesdirektion») au sujet de la perception du droit d'apport lors de la transformation de Palais en une société de capitaux au sens de la directive 69/335 en raison de l'entrée dans son capital d'une société à responsabilité limitée en tant que commandité.

Le cadre réglementaire

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 L'article 1^{er} de la directive 69/335 prévoit que cet impôt, dénommé «droit d'apport», est perçu «sur les apports à des sociétés de capitaux».
- 6 Conformément à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de la directive 69/335, par société de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre les sociétés de droit autrichien dénommées «Aktiengesellschaft» (société anonyme) ou «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» (société à responsabilité limitée).

7 L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 dispose:

«Est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport.»

- 8 Cette disposition a pour but d'éviter que le choix d'une certaine forme juridique puisse avoir pour conséquence que des activités qui, du point de vue économique, sont équivalentes reçoivent un traitement fiscal différent. À cet effet, elle vise à appréhender, en vue de la perception du droit d'apport, les rassemblements de capitaux qui, tout en ayant la même fonction économique que les sociétés de capitaux proprement dites, à savoir la recherche d'un bénéfice par la mise en commun de capitaux dans un patrimoine séparé, ne remplissent pas les critères de la notion de sociétés de capitaux telle que définie au paragraphe 1 du même article. L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 laisse toutefois aux États membres la faculté de limiter la portée de l'assimilation qui y est prévue en leur permettant de soustraire certains rassemblements de capitaux à la perception du droit d'apport.
- 9 Les opérations qui sont ou peuvent être soumises par les États membres au droit d'apport harmonisé sont définies à l'article 4 de la directive 69/335 de manière objective et uniforme pour tous les États membres, sans référence aux spécificités éventuelles des droits nationaux particuliers ou à l'organisation des régimes fiscaux nationaux.

10 Aux termes de l'article 4 de la directive 69/335:

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

- a) la constitution d'une société de capitaux;

- b) la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux;

[...]

3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1, sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux et notamment:

- a) la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent;

[...]»

11 Les articles 8 et 9 de la directive 69/335 énumèrent, sous réserve des dispositions de l'article 7, certaines opérations qui peuvent être exonérées par les États membres.

12 L'article 6 de la directive 69/335 dispose:

«1. Chaque État membre peut exclure de la base imposable, déterminée conformément aux dispositions de l'article 5, le montant de l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux, ainsi que la quote-part d'un tel associé dans l'avoir social.

2. Si un État membre fait usage de la faculté prévue au paragraphe 1, sont soumis au droit d'apport:

[...]

— toute opération par laquelle la responsabilité d'un associé est limitée à sa participation dans le capital social, notamment lorsque la limitation de la responsabilité résulte d'une transformation de la société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent.

Le droit d'apport est liquidé [...] sur la valeur de la quote-part qui, dans l'avoir social, appartient aux associés indéfiniment responsables des obligations de la société de capitaux.»

- 13 La directive 69/335 prévoit également, conformément à son dernier considérant, la suppression d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Ces impôts, dont la perception est interdite, sont notamment énumérés à l'article 10 de cette directive, aux termes duquel:

«En dehors du droit d'apport, les États membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit:

- a) pour les opérations visées à l'article 4;

[...]

- c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

La réglementation nationale

- 14 Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, jusqu'au 31 décembre 1994, la réglementation autrichienne considérait les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée ainsi que les associations poursuivant des buts lucratifs, dont les associés ne sont responsables des dettes qu'à concurrence de leur participation et peuvent céder leurs parts sociales à des tiers, comme des sociétés de capitaux.
- 15 Depuis le 1^{er} janvier 1995, l'article 4 du Kapitalverkehrsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux), du 16 octobre 1934 (DRGBl. I, p. 1058, dans sa version modifiée telle que publiée au BGBl. 629/1994, ci-après le «KVG»), définit les sociétés de capitaux comme étant les «Aktiengesellschaften» et les «Gesellschaften mit beschränkter Haftung». Cet article prévoit en outre que les Kommanditgesellschaften (sociétés en commandite simple, ci-après les «KG») dont l'un des associés indéfiniment et personnellement responsables est une société de capitaux ainsi que les Kommandit-Erwerbgesellschaften (société en commandite de taille réduite, ci-après les «KEG») dont l'un des associés indéfiniment et personnellement responsables est une société de capitaux sont assimilées aux sociétés de capitaux précitées.
- 16 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, du KVG, le droit d'apport «frappe l'acquisition de droits sociaux dans une société de capitaux résidente par le premier acquéreur».
- 17 L'article 33, Tarifpost (ci-après «TP») 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du Gebührengesetz (loi applicable à la perception des droits, BGBl. 267/1957,

ci-après le «GebG») prévoyait que le droit à percevoir sur les actes constitutifs de société, hormis ceux concernant les sociétés de capitaux au sens du Kapitalverkehrsteuergesetz, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 1994, par lesquels deux ou plusieurs personnes s'associent en vue de la poursuite d'un but lucratif devait, en cas d'apport d'actifs, s'élever à 2 % de la valeur de l'apport ou de son augmentation et au minimum à 800 ATS. Cette disposition a été abrogée à compter du 1^{er} janvier 1995.

- 18 La république d'Autriche a par ailleurs fait usage de la possibilité qui lui a été ouverte par l'article 6, paragraphe 1, de la directive 69/335 et a, ainsi qu'il ressort de l'article 5, paragraphe 1, point 1, du KVG, exclu de la base imposable, déterminée conformément aux dispositions de l'article 5 de ladite directive, le montant de l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 19 Palais est une société autrichienne qui a été constituée en 1982 sous la forme d'une KG qui, conformément au droit autrichien, n'était pas considérée comme une société de capitaux. Son acte constitutif a été soumis au droit prévu à l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG, en vigueur à cette époque. En mars 1994, Palais a été transformée en KEG.
- 20 Le 17 mai 1996, les associés indéfiniment et personnellement responsables de Palais ont cédé leurs parts sociales à une société à responsabilité limitée qui est devenue, à travers cette cession, l'unique associé indéfiniment et personnellement responsable de Palais.

- 21 Estimant que, conformément à l'article 4, paragraphe 2, du KVG, Palais devait désormais être considérée comme une société de capitaux au titre du KVG, l'administration fiscale lui a, en application de l'article 2, paragraphe 1, point 1, du KVG, adressé un avis d'imposition provisoire en vue d'obtenir le paiement du droit d'apport sur la valeur de l'apport du commanditaire.
- 22 Le 26 août 1996, Palais a introduit un recours à l'encontre de cet avis en faisant notamment valoir que, dans la mesure où l'apport visé avait déjà été imposé au titre de l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG, le droit réclamé était constitutif d'une «double imposition» de cet apport et, en tant que tel, contraire aux principes énoncés dans la directive 69/335.
- 23 L'autorité fiscale ayant rejeté le recours comme non fondé, Palais a porté le litige devant l'autorité fiscale d'appel qui l'a également déboutée au motif, notamment, que le capital social de Palais n'avait été soumis qu'une seule fois au droit d'apport, le droit prélevé en application de l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG ne pouvant pas être assimilé au droit d'apport et ayant, en tout état de cause, été prélevé avant l'entrée en vigueur de la directive 69/335 à l'égard de la république d'Autriche.
- 24 Saisi de l'affaire, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions 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), et plus particulièrement son article 6, sont-elles à interpréter en ce sens qu'elles s'opposent à ce qu'un État membre perçoive un droit d'apport

sur les apports de commanditaire faits à une Kommandit-Erwerbgesellschaft (KEG) à l'occasion de l'entrée dans une telle société d'une société à responsabilité limitée comme commandité, si le capital social à soumettre au droit d'apport a déjà été soumis, avant l'entrée en vigueur de la directive 69/335/CEE, à un droit tel que celui prévu par l'article 33, TP 16, paragraphe 1, sous b), du Gebührengesetz de 1957 (BGBl. 267/1957)?»

Sur la question préjudicielle

- 25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si la directive 69/335 s'oppose à la perception du droit d'apport lors de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux, au sens de la même directive, lorsque, avant l'entrée en vigueur de ladite directive, tous les apports effectués en contrepartie des parts sociales de la société de personnes ont déjà donné lieu à la perception d'un droit tel que celui prévu à l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG.
- 26 À cet égard, force est de constater qu'il ressort de la lecture combinée des articles 1^{er} et 3, paragraphes 1 et 2, de la directive 69/335 que cette dernière n'a vocation à s'appliquer qu'aux sociétés de capitaux, telles que définies par cette même directive, et aux sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs assimilées à ces sociétés de capitaux et considérées comme telles par un État membre pour la perception du droit d'apport.
- 27 Partant, les droits et impositions perçus par les États membres sur les apports à des sociétés autres que celles visées par la directive 69/335 ne relèvent pas du champ d'application de cette dernière.

- 28 Il s'ensuit que l'interdiction, posée à l'article 10 de la directive 69/335, de percevoir une quelconque imposition présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ne saurait s'appliquer à un droit ou impôt qui, quelles que soient ses caractéristiques, frappe les apports à des sociétés qui ne sont pas des sociétés de capitaux au sens de ladite directive. Cette interdiction ne s'oppose donc pas à la perception du droit d'apport lors de la transformation d'une telle société en une société de capitaux alors même que les apports dont elle a bénéficié avant sa transformation ont déjà été frappés d'un droit ou d'un impôt ayant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport.
- 29 Cette interprétation est corroborée, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 30 de ses conclusions, par l'article 4 de la directive 69/335, qui prévoit que la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux donne lieu à la perception du droit d'apport tandis que la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent n'est pas soumise au droit d'apport.
- 30 En ce qui concerne les dispositions de l'article 6 de la directive 69/335 et l'interdiction de double imposition qui, de l'avis de la juridiction de renvoi, en résulte, conformément à l'arrêt du 18 mars 1993, Viessmann (C-280/91, Rec. p. I-971), il convient de rappeler, d'abord, que ledit article ne vise que le droit d'apport frappant les apports à des sociétés de capitaux au sens de la directive 69/335. Il y a lieu de préciser, ensuite, que, dans l'arrêt Viessmann, précité, la Cour n'a pas jugé que l'article 6 de cette directive s'oppose à ce que certains apports soient imposés à plusieurs reprises, mais a seulement considéré que des apports ayant déjà donné lieu au paiement du droit d'apport en application d'une autre disposition de la même directive ne pouvaient pas être soumis au droit d'apport en application de l'article 6 de celle-ci. Il convient de relever, enfin, que la société en cause dans l'affaire à l'origine dudit arrêt était, au moment où elle a eu à acquitter une première fois le droit d'apport, une société de capitaux au sens de la directive 69/335.

- 31 Il y a donc lieu de constater que l'article 6 de la directive 69/335 ne saurait pas non plus s'opposer à la perception du droit d'apport dans une situation telle que celle en cause au principal.
- 32 Dans ces conditions, et sans qu'il y ait lieu pour la Cour de rechercher si le droit prélevé en application de l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG présente ou non les mêmes caractéristiques que le droit d'apport, au sens de l'article 10 de la directive 69/335, il convient de répondre à la question préjudicielle que les dispositions de la directive 69/335 doivent être interprétées en ce sens qu'elles ne s'opposent pas à la perception du droit d'apport lors de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux, au sens de la même directive, lorsque, avant l'entrée en vigueur de ladite directive, tous les apports effectués en contrepartie des parts sociales de la société de personnes ont déjà donné lieu à la perception d'un droit tel que celui prévu à l'article 33, TP 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du GebG.

Sur les dépens

- 33 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 (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 16 décembre 1999, dit pour droit:

Les dispositions 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, doivent être interprétées en ce sens qu'elles ne s'opposent pas à la perception du droit d'apport lors de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux, au sens de la même directive, lorsque, avant l'entrée en vigueur de ladite directive, tous les apports effectués en contrepartie des parts sociales de la société de personnes ont déjà donné lieu à la perception d'un droit tel que celui prévu à l'article 33, Tarifpost 16, paragraphe 1, point 1, sous b), du Gebührengesetz.

Colneric

Schintgen

Skouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 mai 2002.

Le greffier

Le président de la deuxième chambre

R. Grass

N. Colneric