

L'Assemblée nationale a adopté le projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre la France et le Pakistan en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Paris le 15 juin 1994.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 16 à 18 et J.-Cl. Fiscal international, Fasc. 350 à 359-4.

### 297 – CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES — Panama — Abolition des privilèges fiscaux des sociétés panaméennes en France — Accord fiscal sous forme d'échange de lettres des 6 avril et 17 juillet 1995.

Un projet de loi visant à autoriser l'approbation d'un accord fiscal entre la France et le Panama est en cours de discussion devant le Parlement après avoir été adopté en Conseil des ministres. Cet accord complète et clarifie sur le plan fiscal le dispositif conventionnel qui lie la France au Panama. Actuellement, les deux pays sont liés notamment par une convention d'établissement du 10 juillet 1953, par un accord sur le traitement et la protection des investissements du

5 novembre 1982 et par un accord de coopération culturelle, technique et scientifique du 10 janvier 1967.

Le nouvel accord a notamment pour objet de supprimer les avantages fiscaux dont bénéficiaient, en vertu d'une précédente convention, certaines sociétés panaméennes dans leurs opérations avec la France.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 16 à 18 et J.-Cl. Fiscal international, Fasc. 350 à 359-4.

### 298 – CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES — Clause de non-discrimination — Convention franco-suisse du 9 sept. 1966 (art. 26) — Application de la clause — Taxe annuelle due par certaines sociétés étrangères possédant des immeubles en France (CGI, art. 990 D) — Société suisse possédant un immeuble en France — Application de la taxe (non).

Voir commentaire n° 293.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 18-2 bis, n° 17 et J.-Cl. Fiscal international, Fasc. 359-2 bis, n° 17 s.

## FISCALITÉ EUROPÉENNE

### Droit communautaire

#### 299 – DROITS D'ENREGISTREMENT — Fusions de sociétés — Droit d'apport de 1,20 % sur les apports mobiliers — Incompatibilité avec les directives européennes (oui). Limitation dans le temps des effets de la décision (non) (Concl. CJCE, 13 févr. 1996, aff. C-197/94 et C-252/94).

L'article 7, paragraphe 1 de la Directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, tel qu'il a été modifié par la Directive 73/80/CEE du 9 avril 1973 concernant la fixation des taux communs du droit d'apport, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1976, puis par la Directive 85/303/CEE du 10 juin 1985, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion (CJCE, 13 févr. 1996, aff. C-197/94 et C-252/94, *Sté Bautiaa et Sté française maritime SA*).

**Observations.** — La Cour de justice des Communautés européennes vient de condamner, dans l'arrêt reproduit ci-après avec les conclusions de l'avocat général G. Cosmas, la perception par la France jusqu'au 15 octobre 1993 d'un droit d'enregistrement de 1,20 % sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion. Par voie de conséquence, cette condamnation entraîne celle de la perception du droit d'enregistrement de 3 % sur les capitalisations de bénéfices, réserves ou provisions.

La CJCE confirme ainsi les nombreuses décisions de tribunaux de grande instance français qui ont jugé non conformes au droit communautaire les droits d'enregistrement de 1,20 % et de 3 % (Cf. par ex. *TGI Chaumont*, 22 juin 1995, n° 94/1721 ; *TGI Metz*, 25 oct. 1995, n° 3412/94 ; *TGI Paris*, 31 oct. 1995, n° 94/22 963 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 9, *comm.* 254). Par ailleurs, la CJCE refuse de limiter les effets de l'arrêt dans le temps en s'appuyant uniquement sur des considéra-

tions financières dès lors que cela aboutirait à « réduire de façon substantielle la protection juridictionnelle des droits que les contribuables tirent de la réglementation fiscale communautaire ».

*Délai de réclamation et période sur laquelle les demandes en restitution peuvent porter.* — En ce qui concerne le délai de réclamation, des tribunaux ont jugé que ce délai expirait le 31 décembre 1995 dès lors que la transposition en droit interne des directives européennes, qui constituait un événement au sens de l'article R. 196-1 du LPF, était intervenue le 30 décembre 1993 (*TGI Mâcon*, 13 mars 1995, n° 208/95 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 26, *comm.* 1412). Toutefois, l'arrêt du 13 février 1996 de la CJCE pourrait également constituer un événement au sens de l'article R. 196-1 du LPF permettant ainsi aux contribuables n'ayant pas réclamé de le faire jusqu'au 31 décembre 1998.

En ce qui concerne la période sur laquelle les demandes en restitution peuvent porter, l'article L. 190 (al. 3) du LPF dispose que lorsque la non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ne peut porter que sur la période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue, ce qui en pratique limiterait les possibilités de restitution. On peut toutefois s'interroger sur la compatibilité de cet article avec le droit communautaire (V. à ce sujet, *B. Bacci et J.-L. Calisti*, *L'art. L. 190 (al. 3) du LPF est-il compatible avec le droit communautaire ?* *Dr. fisc.* 1996, *présent numéro*, p. 340 et s.).

★

Arrêt du 13 février 1996

1. — Par ordonnances des 15 juin et 9 août 1994, parvenues à la Cour les 8 juillet et 13 septembre suivants, les Tribunaux de grande instance de Dax et de Quimper ont posé, en application de l'article 177 du Traité CE, deux questions préjudicielles relatives 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 ci-après la Directive 69/335), telle que modifiée par la Directive 73/79/CEE du Conseil,

du 9 avril 1973, modifiant le champ d'application du taux réduit du droit d'apport prévu, en faveur de certaines opérations de restructuration de sociétés, par l'article 7, § 1, sous b), de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO, L. 103, p. 13), par la Directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (JO, L. 103, p. 15, ci-après la « Directive 73/80 »), par la Directive 74/553/CEE du Conseil, du 7 novembre 1974, modifiant l'article 5, § 2, de la Directive 69/335 (JO, L. 303, p. 9), et par la Directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO, L. 156, p. 23, ci-après la « Directive 85/303 »).

2. — Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, la société *Bautiaa* au directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94) et, d'autre part, la Société française maritime au directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94), au sujet de la restitution de certaines sommes payées par elles à l'Administration fiscale, en application de dispositions législatives nationales relatives au droit d'enregistrement sur les apports de capitaux effectués lors d'une fusion.

#### La législation nationale

3. — L'article 810-I du CGI français (ci-après le « code ») prévoit :

« Le taux du droit d'enregistrement perçu sur les apports mobiliers est fixé à 1 % »

4. — Cette règle est assortie de plusieurs dérogations. Ainsi, sous la rubrique « Augmentations de capital », l'article 812-I-1° du code dispose :

« ... le droit établi par le I de l'article 810 est perçu au taux de 3 % lorsqu'il s'applique aux actes portant augmentation, au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature, du capital des sociétés visées à l'article 108 » (c'est-à-dire passibles de l'impôt sur les sociétés).

5. — S'agissant particulièrement des opérations de fusion, l'article 816 du code établit :

« I. ... Les actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient du régime suivant :

1° Il est perçu un droit fixe d'enregistrement ou une taxe fixe de publicité foncière de 1 220 F ;

2° Le droit proportionnel de 3 % prévu au 1° du I de l'article 812 est réduit à 1,20 %.

Il se calcule sur la valeur de l'actif net de la société absorbée sous déduction du montant libéré et non amorti du capital social... »

#### La réglementation communautaire

6. — En ce qui concerne le droit d'apport, la Directive 69/335, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, vise notamment à l'harmonisation des éléments qui contribuent à la fixation et à la perception du droit d'apport dans la Communauté, dans le contexte de la suppression des obstacles fiscaux qui s'opposent à la libre circulation des capitaux.

7. — L'article 4 de cette directive fixe la liste des opérations donnant lieu à la perception du droit d'apport et de celles que les États membres ont la faculté de soumettre à un tel droit. Il dispose en particulier :

1. 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 ;

...

2. Peuvent être soumises au droit d'apport les opérations suivantes :

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

8. — Initialement, l'article 7 de la Directive 69/335 fixait une fourchette de taux à l'intérieur de laquelle les États membres pouvaient fixer librement les taux applicables sur leur territoire et prévoyait l'application de taux réduits obligatoires ou facultatifs en fonction de la nature de l'opération réalisée. Il était ainsi rédigé :

« 1. Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions à arrêter par le Conseil conformément au § 2.

a) le taux du droit d'apport ne peut dépasser 2 % ni être inférieur à 1 % ;

b) ce taux est réduit de 50 % ou plus lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

...

4. Lorsqu'un État membre fait usage de la faculté visée à l'article 4, § 2, le droit d'apport peut être perçu à un taux réduit. »

9. — Les taux ainsi fixés ont été modifiés à deux reprises.

10. — Tout d'abord, l'article 1<sup>er</sup> de la Directive 73/80, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1976, a prévu :

« Le taux du droit d'apport visé à l'article 7 de la Directive visée ci-dessus (69/335) est fixé à 1 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1976.

L'article 2 ajoutait :

« 1. Les taux réduits visés à l'article 7, § 1, sous b) et b) bis de la même directive sont fixés de 0 % à 0,50 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1976. »

11. — Ensuite, la Directive 85/303, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1986, a exonéré les opérations visées par l'article 7, § 1, sous b). L'article 7, tel que modifié par cette directive, est ainsi libellé :

« 1. Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984.

L'exonération est soumise aux conditions qui étaient applicables à cette date, pour l'octroi de l'exonération ou, le cas échéant, pour l'imposition à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

...

2. Les États membres peuvent, soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au § 1 (c'est-à-dire autres que les opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif), soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

...

12. — L'article 9 de la Directive 69/335 prévoit toutefois la possibilité de déroger aux taux prévus par l'article 7 :

« Certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations, de réductions ou de majorations de taux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. L'État membre qui envisage de prendre une telle mesure, en saisit la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 102 du traité. »

13. — Enfin, à l'article 10, la Directive 69/335 dispose :

« 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 ;

b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4 ;

...

#### Sur l'affaire C-197/94 :

14. — Le 5 novembre 1990, la SA *Bautiaa* a absorbé la Société nouvelle de matériaux et travaux publics (ci-après la « SNMTP »), avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 1990, pour une valeur nette de 1 931 948 FF. Il était prévu dans l'acte de fusion qu'un droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % serait perçu sur la somme de 1 881 948 FF, représentant le « boni » de fusion dégagé par l'opération, c'est-à-dire la différence entre la valeur de l'actif net apporté par la SNMTP et le montant libéré et non amorti de son capital social (50 000 FF). Ce droit, qui s'élevait à 22 583 FF, a été versé au Trésor public par la Sté *Bautiaa* le 9 janvier 1991.

15. — Le 31 décembre 1991, cette société a réclamé à l'Administration fiscale le remboursement des droits ainsi versés en invoquant l'incompatibilité de l'article 816-I-2° du code, qui soumet les opérations de fusion au droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 %, avec la Directive 69/335 modifiée qui interdit aux États membres de percevoir des droits d'apport sur les fusions réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1986. Par décision du 27 avril 1992, le directeur des services fiscaux des Landes a rejeté la réclamation.

16. — Le 9 juillet 1992, la Sté *Bautiaa* a introduit, devant le Tribunal de grande instance de Dax, une action en restitution des droits versés contre le directeur des services fiscaux.

17. — Dans le cadre de ce recours, le directeur des services fiscaux a d'abord exposé que l'opération de fusion qui a donné lieu à la perception du droit litigieux s'analyse, sur le plan fiscal, comme une incorporation de réserves. En application d'une jurisprudence de la chambre des requêtes du 31 octobre 1927, l'incorporation de réserves se décompose en deux opérations : d'une part, la distribution aux associés de tout ou partie des réserves constituées par la société et, d'autre part, l'apport immédiat de ces réserves par les mêmes associés et donc leur incorporation au capital social, en contrepartie de la remise d'actions gratuites aux actionnaires. Pour compenser l'exonération de l'impôt de distribution dont bénéficie cette distribution d'actions, un droit d'enregistrement spécifique aurait été institué sur les incorporations de réserves. Selon le directeur des services fiscaux, ce raisonnement devrait être étendu au cas de la fusion, dès lors que celle-ci pourrait avoir pour effet d'incorporer les réserves de la société absorbée dans le capital de la société absorbante. La taxation de l'opération de fusion compense donc, selon lui, l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficie la distribution d'actions gratuites.

18. — Ensuite, le directeur des services fiscaux a soutenu que la Directive 69/335, telle que modifiée en dernier lieu par la Directive 85/303, ne s'applique qu'au droit d'apport ordinaire sur les apports effectués à titre pur et simple et qu'elle ne vise pas le droit exigible en cas d'incorporation de réserves ou de fusion, dès lors que ce dernier droit constitue un « substitut d'impôt de distribution » dont la justification est étrangère au droit d'apport tel qu'il est visé par la directive.

19. — La société *Bautiaa* a soutenu, pour sa part, que le droit de 1,20 % perçu sur les actes de fusion selon l'article 816-1-2° du code n'est qu'un taux particulier du droit proportionnel de 3 % prévu à l'article 812-1-1° du même code, qui lui-même n'est autre que le « droit d'apport » établi par l'article 810-L, perçu au taux de 3 % au lieu de 1 %. Elle en conclut que le droit de 1,20 % perçu sur l'opération de fusion du 26 décembre 1990 est un droit d'apport dont la perception est contraire à la Directive 69/335 modifiée et que l'argumentation administrative sur le substitut d'impôt de distribution est opérante.

20. — Par jugement du 15 juin 1994, le Tribunal de grande instance de Dax a sursis à statuer et a posé à la cour la question préjudicielle suivante :

« Les articles 99 et suivants du Traité et l'article 7 de la Directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 (modifiée en dernier lieu par la Directive 85/303/CEE du 10 juin 1985) doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une législation nationale maintenant un droit d'enregistrement de 1,20 % frappant les opérations de fusion de sociétés, comme le font les articles 812 à 816-1 du CGI. »

#### Sur l'affaire C-252/94 :

21. — La Société française maritime a procédé, entre 1987 et 1991, à diverses opérations de fusion qui ont donné lieu à la perception par l'État français d'un droit d'apport de 1,20 % en application des dispositions de l'article 816-1-2° du code. Le montant total des droits acquittés par la Société française maritime lors de ces fusions s'élève à 1 406 940 FF.

22. — Le 5 mars 1992, la Société française maritime a demandé la restitution des droits ainsi versés, diminués du droit fixe de 1 220 FF dont elle estime être exclusivement redevable.

23. — A l'appui de sa demande, elle a fait valoir que les dispositions de l'article 816-1-2° du code qui frappent les opérations de fusion d'un droit d'apport proportionnel de 1,20 % ne sont pas conformes à l'article 7 de la Directive 69/335, tel que modifié par les Directives 73/80 et 85/303. Elle a précisé, à cet égard, que la Directive 73/80 a limité, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1976, les droits perçus lors des fusions à 0,50 %, tandis que la Directive 85/303 a prescrit aux États membres d'exonérer, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1986, les opérations qui, à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984, étaient déjà exonérées ou taxées à un taux n'excédant pas 0,50 %.

24. — Le directeur des services fiscaux du Finistère a rejeté sa réclamation par une décision du 12 octobre 1992.

25. — Le 20 novembre 1992, la Société française maritime a assigné le directeur des services fiscaux du Finistère devant le Tribunal de grande instance de Quimper et sollicité la décharge des droits susvisés en invoquant les mêmes motifs que ceux qu'elle avait précédemment formulés dans sa réclamation. Pour sa défense, l'Administration fiscale a fait valoir que la réclamation de la société relative aux droits acquittés en 1987 et 1989 était irrecevable et tardive, et que seule restait en litige l'opération de fusion réalisée en janvier 1991. Elle a aussi soutenu que le droit de 1,20 % ne constitue pas un droit d'apport proprement dit, mais est en fait un substitut d'impôt de distribution, lequel ne serait pas visé par la Directive 69/335.

26. — La Société française maritime a contesté l'irrecevabilité de sa réclamation invoquée par l'Administration pour les droits acquittés en 1987 et 1989 au motif que, en vertu d'un arrêt de la Cour de justice du 25 juillet 1991, *Emmott* (C-208/90, Rec. p. I-4269), aucune forclusion ne peut être opposée au ressortissant d'un État membre qui invoque les règles d'une directive, avant que celle-ci n'ait été transposée correctement dans le droit national.

27. — Par un jugement avant-dire droit du 9 août 1994, le Tribunal de Quimper a déclaré irrecevable la réclamation de la société relative aux droits acquittés en 1987 et 1989 et a décidé, pour le surplus, qu'il y avait lieu de poser une question préjudicielle à la cour. Cette dernière décision a fait l'objet, le 9 août 1994, d'un pourvoi en cassation. Par lettre du 2 mars 1995, enregistrée au greffe de la cour le 7 mars suivant, le Tribunal de Quimper a fait savoir qu'il n'y avait pas lieu, selon lui, de suspendre la présente procédure.

28. — La question préjudicielle du Tribunal de grande instance de Quimper est ainsi formulée :

« La Directive n° 85/303 du 10 juin 1985 qui détermine notamment le régime fiscal des fusions et qui prévoit que "Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984 (art. 7-1 de la directive), combinée avec la Directive n° 73/80 du 9 avril 1973 qui a plafonné, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1976, les droits perçus lors des fusions à 0,50 %, autorise-t-elle la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % par l'Administration fiscale d'un État membre, lors des opérations de fusion ? »

29. — Par ordonnance du 30 juin 1995, les deux affaires ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

#### Sur l'interprétation de la Directive 69/335 modifiée :

30. — Par leurs questions préjudicielles, les juridictions de renvoi cherchent en substance à savoir si l'article 7, § 1, de la Directive 69/335, tel qu'il a été modifié par la Directive 73/80, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1976, puis par la Directive 85/303, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

31. — Afin de qualifier le droit litigieux au regard de la Directive 69/335 et d'apprécier sa compatibilité avec celle-ci, en ce qui concerne en particulier les taux applicables, il convient, en premier lieu, d'examiner si des opérations telles que celles qui ont donné lieu, dans les deux litiges au principal, à la perception du droit d'apport relèvent du champ d'application de la Directive 69/335 et de les qualifier au regard de celle-ci. En effet, il ressort de l'article 1<sup>er</sup> de la directive, lu en combinaison avec l'article 1, que le droit perçu sur les apports à des sociétés de capitaux constitue un « droit d'apport » au sens de la directive lorsqu'il s'applique à des opérations visées par celle-ci.

32. — A cet égard, il y a lieu de préciser que les opérations qui sont soumises ou qui peuvent être soumises par les États membres au droit d'apport harmonisé sont définies à l'article 4 de la directive 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.

33. — Il ressort du dossier que le droit litigieux est perçu sur les opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.

34. — Ces opérations constituent des opérations d'augmentation du capital social d'une société de capitaux, au moyen de l'apport de biens de toute nature, visées par l'article 4, § 1, sous c), de la Directive 69/335, dans le cas particulier visé à l'article 7, § 1, sous b), à savoir l'apport, par une ou plusieurs sociétés de capitaux de la totalité de leur patrimoine à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

35. — Contrairement à ce que soutient le Gouvernement français, il n'est pas possible, dans le contexte d'une opération de fusion visée par la Directive 69/335, d'isoler une opération d'incorporation de réserves qui aurait lieu dans le chef de la société destinée à être absorbée et qui relèverait de l'article 4, § 2, sous a), de la Directive 69/335.

36. — En effet, d'une part, le terme « fusion » utilisé par la disposition nationale désigne clairement une opération de rassemblement de capitaux qui consiste dans l'augmentation du capital d'une société, dite « absorbante », par l'apport de l'intégralité de l'actif que lui fait une autre société, dite « absorbée » ; d'autre part, le but de l'opération de rassemblement de capitaux consiste dans le renforcement d'une autre société déjà existante, la société absorbante, dont le capital se trouve augmenté de l'apport fait par les actionnaires de la société absorbée. Sur ce dernier point, la cour a, en effet, rappelé dans l'arrêt du 5 février 1991, *Deltakabel* (C-15/89, Rec. CJCE, p. I-241, point 14), que le critère décisif pour qu'une opération de rassemblement de capitaux puisse être frappée du droit d'apport réside dans le renforcement du potentiel économique de la société à laquelle elle bénéficie.

37. — Il en résulte que, dans les deux litiges au principal, l'opération d'incorporation de réserves à laquelle aurait procédé la société absorbée n'a constitué qu'une modalité de l'opération de rassemblement de capitaux qui, aux fins de l'application de la directive, ne s'est concrétisée qu'au moment de l'augmentation du capital par l'apport de l'actif de la société absorbée à la société absorbante. En effet, ce n'est qu'à l'issue du processus de regroupement des deux sociétés que la condition du renforcement du potentiel économique se trouve remplie et que l'application d'un droit d'apport est justifiée, au taux fixé par l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335.

Il apparaît donc que des opérations telles que celles qui sont en cause dans les litiges au principal relèvent du champ d'application de la Directive 69/335 et qu'elles doivent être examinées au regard de l'article 4, § 1, sous c), de la directive (augmentation de capital par apport de toute nature), avec les conséquences qui en découlent, quant à l'application du taux du droit d'apport en vertu de l'article 7, § 1, tel qu'il a été modifié par la Directive 85/303.

39. — En ce qui concerne le droit frappant ces opérations, il résulte d'une jurisprudence constante que la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national (*V. arrêts du 27 nov. 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, et du 31 mars 1992, Dansk Denavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217*).

40. — Le droit d'enregistrement litigieux s'appliquant à des opérations d'apport en capital qui entrent dans le champ d'application de la Directive 69/335, il constitue un droit d'apport au sens de cette dernière. Il convient en conséquence d'en examiner la compatibilité avec l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335, en particulier sous l'aspect du taux.

41. — Cette disposition ayant fait l'objet de modifications successives, il apparaît que, du 1<sup>er</sup> janvier 1976 au 31 décembre 1985, le maintien dans un État membre d'un droit d'apport tel que le droit litigieux était incompatible avec l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335, tel qu'il avait été modifié par la Directive 73/80, qui prévoyait que les taux réduits visés à l'article 7, § 1, sous b), ne pourraient être supérieurs à 0,50 %.

42. — A partir du 1<sup>er</sup> janvier 1986, le maintien d'un tel droit est demeuré incompatible avec la directive, l'article 7, § 1, ayant ensuite été modifié par la Directive 85/303 qui prescrit de façon claire l'exonération de tout droit d'apport sur les opérations d'augmentation du capital par l'apport de la totalité de l'actif d'une société à une autre.

43. — En conséquence, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 7, § 1, de la Directive 69/335, tel qu'il a été modifié par la Directive 73/80, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1976, puis par la Directive 85/303, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale

maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

#### Sur les effets dans le temps du présent arrêt :

44. — A l'audience, le Gouvernement français a demandé à la cour de limiter dans le temps les effets du présent arrêt au cas où elle considérerait que le maintien d'un droit d'enregistrement tel que celui qui est en cause dans le litige au principal n'est pas compatible avec le droit communautaire.

45. — A l'appui de sa demande, il a fait valoir, d'une part, l'existence d'une incertitude objective et importante, imputable au comportement des autres États membres et surtout de la Commission, et, d'autre part, les conséquences extrêmement graves qu'aurait cet arrêt sur les finances publiques de la France.

46. — Quant au premier argument, le Gouvernement français a fait état d'une déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la Directive 69/335, selon laquelle :

« Les délégations constatent... que cet article (à savoir l'article 9 de la directive) permet à la France d'appliquer aux opérations visées par l'article 4, § 2, sous a), des taux différents de ceux prévus par l'article 7, § 4 ».

Cette dernière disposition correspondant, selon lui, à l'article 7, § 1, de la version définitive de la directive.

47. — A cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177 du Traité, l'interprétation par la cour d'une disposition de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (V. arrêt du 27 mars 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Rec. p. 1205, point 16).

48. — Eu égard à ces principes, une limitation des effets d'un arrêt statuant sur une demande d'interprétation doit rester tout à fait exceptionnelle (V. notamment, arrêt *Denkavit italiana*, précité, point 17). En effet, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises. Tel a été le cas lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves, dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base d'une réglementation considérée comme étant valablement en vigueur, et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à un comportement non conforme à la réglementation communautaire, en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (V. notamment, arrêt du 16 juill. 1992, *Legros c.a.*, C-163/90, Rec. p. I-4625).

49. — En l'espèce, il n'existe aucun élément de nature à justifier une dérogation au principe selon lequel les effets d'un arrêt d'interprétation remontent à la date de l'entrée en vigueur de la règle interprétée (V. arrêt du 19 oct. 1995, *Richardson*, C-137/94, point 33, non encore publié au Recueil).

50. — En premier lieu, le Gouvernement français n'a pas démontré que, à l'époque à laquelle était perçu le droit d'enregistrement litigieux, le droit communautaire pouvait être raisonnablement compris comme autorisant le maintien de ce droit. Les arguments avancés pour prouver qu'il pensait bénéficier d'une dérogation en vertu de l'article 9 de la Directive 69/335, lui permettant d'appliquer des taux différents de ceux prescrits par l'article 7, § 1, sous b), de la directive, sont en effet dénués de pertinence.

51. — A cet égard, il y a lieu d'observer d'abord que le Gouvernement français n'a pu fournir d'information sur l'éventuelle inscription de la déclaration dont il fait état au procès-verbal de la session du Conseil. Au demeurant, il est de jurisprudence constante que les déclarations inscrites à un procès-verbal du Conseil lors de travaux préparatoires aboutissant à l'adoption d'une directive ne sauraient être retenues pour son interprétation lorsque le contenu de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause et n'a, dès lors, pas de portée juridique (V. arrêt du 26 févr. 1991, *Antonissen*, C-292/89, Rec. p. 745, point 18).

52. — Ensuite, il est constant que l'article 9 de la directive renvoie expressément, aux fins d'une dérogation aux dispositions de ladite directive, à la procédure prévue à l'article 102 du Traité CE, qui n'a pas été suivie en l'espèce.

53. — Enfin, il convient de relever que la dérogation dont se prévaut le Gouvernement français ne porte que sur le taux du droit frappant les opérations visées à l'article 4, § 2, sous a), de la directive (augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions) et non celles visées à l'article 4, § 1, sous c), lu en combinaison avec l'article 7, § 1, sous b), qui comprennent les opérations de fusion.

54. — En second lieu, l'argument tenant à l'importance du préjudice financier que le Gouvernement français aurait à subir ne peut être retenu.

55. — Les conséquences financières qui pourraient découler pour un gouvernement de l'illégalité d'une taxe ou d'un impôt n'ont jamais justifié, par elles-mêmes, la limitation des effets d'un arrêt de la Cour (V. arrêt

*Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, préc.). En outre, limiter les effets d'un arrêt en s'appuyant uniquement sur ce type de considérations aboutirait à réduire de façon substantielle la protection juridictionnelle des droits que les contribuables tirent de la réglementation fiscale communautaire (V. arrêt du 11 août 1995, *Rodgers e.a.*, C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229).

56. — Par conséquent, il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Par ces motifs, **La Cour**, statuant sur les questions à elle soumises par les Tribunaux de grande instance de Dax et de Quimper, par ordonnances des 15 juin et 9 août 1994, **dit pour droit** :

L'article 7, § 1, de la Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, tel qu'il a été modifié par la Directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1976, puis par la Directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1986, s'oppose à l'application d'une législation nationale maintenant à 1,20 % le taux du droit d'enregistrement sur les apports mobiliers effectués dans le cadre d'une fusion.

## CONCLUSIONS DE M. L'AVOCAT GÉNÉRAL GEORGES COSMAS

Aff. C-197/94 :

### I. — Le contexte factuel

1. — Aux termes d'un acte sous seing privé du 5 novembre 1990, la SARL Société nouvelle de matériaux et travaux publics (ci-après la « SNMTP ») a apporté, à titre de fusion, à la société anonyme Bautiaa (ci-après « Bautiaa ») la totalité des biens composant son actif, pour une valeur nette de 1 931 948 FF, moyennant l'attribution de 142 actions nouvelles de Bautiaa, d'une valeur nominale de 250 FF chacune. Il était prévu dans l'acte de fusion, notamment, que le droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 % auquel sont soumises les opérations de fusion serait perçu sur la somme de 1 881 948 FF représentant la différence entre la valeur de l'actif net apporté par la SNMTP, d'une part, et le montant libéré mais non amorti de son capital social, d'autre part.

2. — L'enregistrement de la fusion a été réalisé le 9 janvier 1991 à la recette de Dax Sud. Le même jour, Bautiaa a acquitté le droit proportionnel prévu pour cet enregistrement (1).

3. — Par réclamation du 31 décembre 1991, Bautiaa a demandé à l'Administration fiscale le remboursement de la somme, sans préjudice des intérêts produits, qu'elle avait versée à ce titre à raison de l'incompatibilité entre la disposition (CGI, art. 816 I-2°) qui soumet les opérations de fusion des entreprises au droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % et la Directive 69/335, qui, après sa modification par la Directive 85/303/CEE (2) (ci-après la « Directive 85/303 »), interdit, toujours selon Bautiaa, la perception de droits sur les fusions réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1986.

4. — Après le rejet de sa réclamation par décision expresse du directeur des services fiscaux des Landes (3), Bautiaa a fait assigner ce dernier, par exploit du 9 juillet 1992, devant le Tribunal de grande instance de Dax en restitution des droits qu'elle avait payés au titre du droit d'enregistrement proportionnel, avec les intérêts moratoires. En vue de la solution du litige en instance devant lui, le Tribunal de grande instance de Dax a soumis à la cour la question préjudicielle suivante :

« Les articles 99 et suivants du traité et l'article 7 de la Directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 (modifiée en dernier lieu par la Directive 85/303/CEE du 10 juin 1985) doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une législation nationale maintenant un droit d'enregistrement de 1,20 % frappant les opérations de fusions de sociétés, comme le font les articles 812 à 816-I du CGI ? ».

Aff. C-252/94 :

5. — La juridiction nationale est avare d'informations sur les conditions dans lesquelles est née l'obligation fiscale dont l'exis-

(1) Selon le jugement de renvoi, le montant versé s'élève à 22 183 FF. Bautiaa allègue dans les observations écrites qu'elle a déposées devant la cour que ce montant s'élèverait à 22 583 FF.

(2) Directive du Conseil du 10 juin 1985 modifiant la Directive 69/335/CEE concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO, L. 156, p. 23).

(3) D'après le jugement de renvoi, la date de cette décision est le 18 mai 1992. Les observations écrites déposées devant la cour par Bautiaa mentionnent cette dernière date comme étant la date de la notification de l'acte qui aurait été arrêté le 27 avril 1992.

tence est contestée devant elle. Il résulte cependant de la combinaison des données très minces que contient à cet égard le jugement de renvoi et des éléments rapportés dans les observations écrites déposées devant la cour par la demanderesse au principal, la Société française maritime, société anonyme (ci-après la « SFM »), éléments dont le contenu n'est pas contesté sur ce point, que :

a) entre 1987 et 1991, quinze autres entreprises ont été absorbées par la SFM,

b) pour l'enregistrement des actes de fusion correspondants, la SFM a versé, le 27 janvier 1987, le 17 janvier 1989 et le 23 janvier 1991, un droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 %, ainsi qu'un droit fixe ;

c) les sommes qui ont été versées pour les motifs exposés ci-dessus se sont élevées au total à 1 406 940 FF.

6. — Le 20 novembre 1992, la SFM a fait assigner la direction des services fiscaux du Finistère devant le Tribunal de grande instance de Quimper en restitution des droits qu'elle avait payés au titre du droit d'enregistrement proportionnel sur les opérations de fusion évoquées ci-dessus. Selon les arguments avancés dans l'exploit, la disposition de l'article 816-I-2° du CGI, qui prévoit le droit litigieux, est incompatible avec la Directive 69/335, dont l'article 7, tel qu'il est appliqué depuis son remplacement par la Directive 85/303, interdit, toujours selon la SFM, la perception d'un droit proportionnel sur les fusions de sociétés réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1986.

7. — Le recours a fait l'objet, le 9 avril 1994, d'un jugement par lequel le Tribunal de grande instance de Quimper a déclaré que :

a) aux termes des dispositions pertinentes de la législation nationale (*LPF, art. R\* 196-1*) la requête de la SFM, en tant qu'elle concernait la restitution des sommes versées au titre du droit d'enregistrement proportionnel en 1987 et 1989, est entachée de forclusion ;

b) pour la solution de la partie du litige qui concerne le droit d'enregistrement proportionnel acquitté en 1991, il convenait de soumettre à la cour la question préjudicielle suivante :

« La Directive n° 85/303 du 10 juin 1985 qui détermine notamment le régime fiscal des fusions et qui prévoit que : "les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984 (art. 7-1 de la directive), combinée avec la Directive n° 73/80 du 9 avril 1973 qui a plafonné, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1976, les droits perçus lors des fusions à 0,50 %, autorise-t-elle la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement de 1,20 % par l'Administration fiscale d'un État membre, lors des opérations de fusion ? ».

## II. — Les dispositions nationales

8. — Les jugements de renvoi ne citent pas *in extenso* les dispositions nationales litigieuses. Leur contenu n'est toutefois pas contesté par les parties qui ont déposé des observations écrites devant la cour.

Plus particulièrement :

Le CGI, dans sa version en vigueur à l'époque pertinente en l'espèce, prévoyait à l'article 810-I et II que le taux du droit d'enregistrement perçu sur les apports mobiliers ainsi que le taux du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports immobiliers étaient fixés à 1 %. Le même texte disposait à l'article 812-I-1° que :

« ... le droit établi par l'article 810-I est perçu au taux de 3 % lorsqu'il s'applique aux actes portant augmentation, au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature, du capital des sociétés visées à l'article 108 » (c'est-à-dire passibles de l'impôt sur les sociétés),

tandis que l'article 816-I prévoyait ce qui suit :

« Les actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient du régime suivant :

1° il est perçu un droit fixe d'enregistrement ou une taxe fixe de publicité foncière de 1 220 F ;

2° le droit proportionnel de 3 % prévu à l'article 812-I-1° est réduit à 1,20 %.

Il se calcule sur la valeur de l'actif net de la société absorbée sous déduction du montant libéré et non amorti de son capital social... »

9. — Dans les observations écrites déposées devant la cour par le Gouvernement français, il est précisé que, postérieure-

ment à la perception des droits litigieux à la charge des sociétés *Bautiaa* et *SFM*, les dispositions pertinentes du CGI ont été modifiées fondamentalement : la loi de finances pour 1992 (*L. n° 91-1322 du 30 déc. 1991 : Dr. fisc. 1992, n° 2-3, comm. 46*) a supprimé le droit d'enregistrement proportionnel de 1 % sur les apports prévu par l'article 810-I et II et l'a remplacé par un droit fixe de 430 FF, tandis que la loi de finances pour 1994 (*L. n° 93-1352 du 30 déc. 1993 : Dr. fisc. 1994, n° 1-2, comm. 1*) a supprimé à la fois le droit d'enregistrement proportionnel de 3 % sur les augmentations de capital au moyen de l'incorporation des bénéfices, de réserves ou de provisions, prévu par l'article 812-I-1°, et le droit correspondant de 1,20 % sur les opérations de fusion, prévu par l'article 816-I-2°. La suppression des deux derniers droits s'étend à toutes les opérations (augmentations de capital et fusions) réalisées après le 15 octobre 1993.

## III. — Les dispositions communautaires

10. — La Directive 69/335, adoptée sur la base des articles 99 et 100 du Traité CEE, prévoit à l'article 1<sup>er</sup> que les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 de ladite directive. L'article 4, § 1, sous c), de la même directive dispose qu'est soumise à ce droit (« droit d'apport »), notamment, « l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature » tandis que le § 2, sous a), du même article prévoyait, dans sa version initiale, que peut également être soumise à ce droit, notamment « l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions » (4). Les articles 5 et 6 concernent la base d'imposition, tandis que l'article 7, relatif aux taux applicables, était libellé initialement comme suit :

« 1. ...

a) le taux du droit d'apport ne peut dépasser 2 % ni être inférieur à 1 % ;

b) ce taux est réduit de 50 % ou plus lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes.

...

4. Lorsqu'un État membre fait usage de la faculté visée à l'article 4, § 2, le droit d'apport peut être perçu à un taux réduit ».

Ont été adoptées ensuite :

a) la Directive 73/80/CEE du Conseil, du 9 avril 1973 (5) (ci-après la « Directive 73/80 »), dont l'article 1<sup>er</sup> a prévu que le taux du droit d'apport visé à l'article 7 de la Directive 69/335 est fixé à 1 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1976 et l'article 2 que le taux réduit visé à l'article 7, § 1, sous b), de la même directive est fixé de 0 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1976 ;

b) la Directive 85/303, dont l'article 1<sup>er</sup>, point 2), a remplacé l'article 7 de la Directive 69/335 par le texte suivant :

« 1. Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984.

2. Les États membres peuvent, soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au § 1, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

3. .... ».

Enfin la Directive 69/335 prévoit à l'article 9 :

« Certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations, de réductions ou de majorations de taux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. L'État membre qui envisage de prendre une telle mesure en saisit la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 102 du traité »,

et dispose à l'article 10 :

« 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

(4) Selon l'article 1<sup>er</sup>, point 1), de la Directive 85/303, cette opération, ainsi que les autres opérations énumérées au même paragraphe, « peuvent continuer à être soumises au droit d'apport... dans la mesure où elles étaient taxées au taux de 1 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984 ».

(5) Directive concernant la fixation des taux communs du droit d'apport (*JO, L. 103, p. 15*).

l'article 4 ; b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des 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. »

#### IV. — Observation liminaire

11. — Nous rapportant au contexte factuel de l'affaire C-252/94, nous avons indiqué (V. le point 7 ci-dessus) que le Tribunal de grande instance de Quimper avait estimé, d'une part, qu'il était nécessaire, pour la solution du litige pendant devant lui au sujet de la légalité de la perception du droit d'enregistrement litigieux en 1991, de poser une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 7 de la Directive 69/335, mais, d'autre part, que pour ce qui concernait la perception du même droit en 1987 et 1989 la requête de la SFM était entachée de forclusion.

12. — Afin de réfuter l'exception de forclusion avancée par l'Administration des impôts, la SFM a invoqué devant le tribunal de grande instance l'arrêt de la Cour du 25 juillet 1991, Emmott (6). Dans cet arrêt, la cour a déclaré (V. en particulier, le point 23) que, jusqu'au moment de la transposition correcte d'une directive, un État membre défaillant, qui n'a pas transposé dans son ordre juridique interne les dispositions de cette directive, « ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment ». Dans les observations écrites qu'elle a déposées devant la cour, la SFM fait valoir à présent que le jugement de la juridiction nationale déclarant sa demande de restitution des droits acquittés en 1987 et 1989 entachée de forclusion enfreint la jurisprudence Emmott et elle demande à la cour d'indiquer dans sa réponse à la question préjudicielle posée par le Tribunal de grande instance de Quimper que le délai de forclusion de l'acte en restitution des droits litigieux indûment perçus ne saurait commencer à courir qu'après la transposition correcte de la Directive 69/335 dans l'ordre juridique interne.

13. — Il est évident que la cour n'a pas à examiner cette dernière question.

Selon la répartition des compétences opérée par l'article 177 du Traité dans le cadre de la procédure préjudicielle, il appartient à la seule juridiction nationale de définir l'objet des questions préjudicielles qu'elle entend poser. En conséquence, la cour ne peut pas, à la suite d'une demande en ce sens d'une partie au litige principal, examiner une question qui ne lui a pas été soumise par le juge national, ou élargir l'objet de la question qui a été posée (7). Cela vaut évidemment d'autant plus lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, l'une des parties au principal demande à la cour d'examiner une question, soulevée devant la juridiction nationale, au sujet de laquelle cette dernière a refusé, fût-ce implicitement, de poser une question préjudicielle (8).

14. — La question soulevée par la SFM ne peut du reste pas être examinée par la cour pour une raison supplémentaire, encore plus fondamentale : ainsi qu'elle l'a jugé, la cour n'a pas compétence pour connaître du renvoi préjudiciel lorsque au moment où il est fait, la procédure devant le juge national est déjà clôturée (9). En l'espèce, le procès qui s'est ouvert par

l'exercice de l'action de la SFM continue à être pendant devant le Tribunal de grande instance de Quimper, mais seulement pour ce qui concerne la demande de restitution des droits acquittés en 1991. En revanche, pour ce qui concerne la demande de restitution des droits acquittés en 1987 et 1989, il n'existe plus de litige en instance devant la juridiction précitée, puisque cette dernière a constaté qu'il convenait de rejeter cette partie de la requête de la SFM pour cause de forclusion. Or, la question que soulève la SFM (celle de savoir si le délai prévu par le droit national pour l'exercice d'une action en restitution des droits indûment perçus commence à courir avant la transposition correcte de la directive concernée dans l'ordre juridique interne) concerne exclusivement la partie du litige relativement à laquelle la procédure devant la juridiction de renvoi est déjà clôturée, et la cour est dès lors privée, en tout état de cause, de compétence pour statuer sur cette question. Ajoutons enfin, bien que cela soit évident, que l'article 177 du Traité qui n'établit pas, entre la cour et le juge national, de rapport hiérarchique, mais un rapport de collaboration, n'autorise évidemment pas la cour à contrôler, en qualité d'institution hiérarchiquement supérieure, la validité, à la lumière du droit communautaire, des motifs sur la base desquels le Tribunal de grande instance de Quimper a été amené à conclure au rejet partiel de la requête de la SFM pour cause de forclusion (10).

#### V. — Les questions préjudicielles posées

15. — Malgré les différences dans leur formulation, les demandes préjudicielles du Tribunal de grande instance de Dax et du Tribunal de grande instance de Quimper soulèvent exactement la même question : les dispositions de l'article 7 de la Directive 69/335, tel qu'il s'applique depuis son remplacement par la Directive 85/303, autorisent-elles la perception, par un État membre, d'un droit proportionnel de 1,20 % frappant les opérations décrites dans les deux jugements de renvoi et qualifiées par les deux juridictions *a quo* d'« opérations de fusion de sociétés » ?

16. — Les sociétés Bautiaa et SFM, ainsi que la Commission, proposent de répondre à cette question par la négative. Le Gouvernement français allègue au contraire qu'à l'époque pertinente en l'espèce la perception du droit précité était possible parce que ce dernier remplissait, dans le cadre du système fiscal français, une fonction spécifique, qui avait été invoquée par la France au stade de l'élaboration de la Directive 69/335 pour obtenir un régime d'exception à l'égard de ce droit.

17. — L'examen des questions qui se posent nécessite d'abord, à notre avis, une analyse de la nature du droit auquel se rapportent les questions préjudicielles à la lumière des dispositions de la Directive 69/335 (V. ci-après, sous A.). Nous examinerons ensuite les deux questions que soulève l'argumentation du Gouvernement français, c'est-à-dire la question de savoir si la qualification du droit précité dans le cadre du régime de la Directive 69/335 peut être influencée par la nature ou la fonction (éventuellement particulières) qu'il revêtait dans le cadre du régime fiscal français (V. ci-après, sous B) et la question de savoir s'il existe, sous l'empire de la directive précitée, un régime spécial auquel est soumis ce droit (V. ci-après, sous C).

##### A. — La nature du droit litigieux à la lumière de la Directive 69/335

18. — Ainsi que la cour l'a indiqué dès son premier arrêt sur des questions préjudicielles relatives à l'interprétation des dispositions de la Directive 69/335 (11), le préambule de cette directive indique de façon particulièrement claire les finalités que poursuivait le législateur communautaire en l'adoptant : en vue de promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur,

(10) Comp. l'arrêt du 22 juin 1980, FNROM (1/80, Rec. p. 1937, points 5 et 6), ainsi que l'ordonnance de la cour du 17 décembre 1986, Belkacem/Allemagne (276/86, Rec. p. 3975). Il convient de relever qu'il ressort du dossier, ce qui a été confirmé également à l'audience, que la SFM a formé contre le jugement du Tribunal de grande instance de Quimper, dans la mesure où il a rejeté sa requête, un pourvoi devant la Cour de cassation. Par lettre du 2 mars 1995, le Tribunal de grande instance de Quimper a toutefois informé la cour que, à son avis, il n'y a pas lieu de suspendre la procédure à l'égard de la question préjudicielle qu'il a posée.

(11) Arrêt du 27 juin 1979, Conradsen (161/78, Rec. p. 2221, point 11). V. également les arrêts du 12 novembre 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Rec. p. 4453, point 7) et du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, points 19 et 20).

(6) (C-208/90, Rec. p. I-4269 : Dr. fisc. 1992, n° 29, comm. 1502, obs. E. Kornprobst). Pour la portée exacte de la solution adoptée par la cour dans cet arrêt, voir les arrêts ultérieurs du 27 octobre 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475) et du 6 décembre 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483).

(7) V. les arrêts du 9 décembre 1965, Hessische Knappschaft (44/65, Rec. p. 1190) ; du 15 juin 1972, Grassi (5/72, Rec. p. 443, point 4) ; du 15 juillet 1982, Felicitas Riekmeers-Linie (270/81, Rec. p. 2771, point 9) ; du 3 octobre 1985, CBEM (311/84, Rec. p. 3261, point 10) ; du 14 novembre 1985, Neumann (299/84, Rec. p. 3663, points 11 et 12) ; du 5 octobre 1988, Alsattel (247/86, Rec. p. 5987, points 7 et 8) ; du 9 janvier 1990, SAFA (C-337/88, Rec. p. I-1, point 20) ; du 11 octobre 1990, Nespoli et Crippa (C-196/89, Rec. p. I-3647, point 23) ; du 24 mars 1992, Syndesmos Melon tis Eleftheras Evangelikis Ekklesias e.a. (C-381/89, Rec. p. I-2111, points 18 et 19) ; du 12 novembre 1992, Kerafina-Keramische- und Finanz-Holding et Vioktimatiki (C-134/91 et C-135/91, Rec. p. I-5699, point 16), et du 2 juin 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. p. I-2305, points 18 et 19). Comparer également l'arrêt du 21 mai 1987, Deutsche Lebensmittelwerke/Commission (97/85, Rec. p. 2265, point 12).

(8) V. les arrêts Alsattel, point 8, et AC-ATEL Electronics Vertriebs, point 19, précités à la note précédente.

(9) V. les arrêts du 21 avril 1988, Pardini (338/85, Rec. p. 2041, point 11) et du 4 octobre 1991, Society for the Protection of Unborn Children Ireland (C-159/90, Rec. p. I-4685, point 12).

il convenait d'éliminer les discriminations, les disparités et les doubles impositions auxquelles donnaient naissance les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, en vigueur dans les États membres. Afin d'atteindre cet objectif, il a été jugé nécessaire, d'une part, de supprimer le droit de timbre perçu par les États membres sur les titres et, d'autre part, de remplacer le droit perçu par les États membres sur les apports en société par un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un niveau égal dans tous les États membres.

La directive a ainsi prévu l'introduction d'un droit unique sur les apports en société (« droit d'apport »), harmonisé en ce qui concerne tant sa structure que ses taux.

19. — Nous avons déjà mentionné (V. le point III ci-dessus) que l'article 4 de la Directive 69/335 énumère les opérations qui sont soumises au droit d'apport harmonisé (§ 1) et les opérations que les États membres peuvent soumettre à ce droit (§ 2), et que l'article 7, sur lequel portent les questions posées par les juridictions nationales, prévoit les taux de ce droit harmonisé.

20. — La disposition de l'article 7, § 1, sous a), prévoyait dans sa version initiale que le taux du droit d'apport ne pouvait dépasser 2 % ni être inférieur à 1 %. Toutefois, le même §, sous b), prévoyait que ce taux « est réduit de 50 % ou plus », notamment, lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine à une ou plusieurs sociétés de capitaux préexistantes, à la condition supplémentaire [V. le deuxième alinéa, premier tiret, dudit point b)] que l'apport précité soit en principe rémunéré exclusivement par l'attribution de parts sociales. Ainsi, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1972 (date à laquelle, selon l'article 13 de la directive, devaient être mises en vigueur les dispositions nécessaires pour s'y conformer), les États membres avaient la possibilité soit d'exonérer du droit d'apport les opérations visées sous b) ci-dessus, soit d'instaurer, spécialement pour ces opérations, un taux réduit ne pouvant pas être supérieur à 50 % du taux général. Le Conseil a adopté ensuite la Directive 73/80, dont l'article 2 prévoyait que les États membres avaient la possibilité, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1976, soit d'exonérer du droit d'apport les opérations susvisées en leur appliquant un taux de 0 %, soit de les soumettre à un droit d'apport dont le taux ne pouvait toutefois pas dépasser 0,50 %. Enfin, l'article 1<sup>er</sup>, point 2, de la Directive 85/303 a remplacé l'article 7 de la Directive 69/335 par une disposition dont le § 1 prévoit que les États membres (sous réserve de la disposition dérogatoire de l'article 9 de la Directive 69/335) exonèrent du droit d'apport les opérations qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1<sup>er</sup> juillet 1984. Ainsi s'est achevée la réduction progressive du droit sur les opérations visées à l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335 dans sa version originale : puisque, en vertu de la Directive 73/80, ces opérations devaient, dès le 1<sup>er</sup> janvier 1976, soit être exonérées du droit d'apport soit être imposées à un taux égal ou inférieur à 0,50 %, elles sont obligatoirement exonérées de ce droit au 1<sup>er</sup> janvier 1986, date limite pour l'introduction par les États membres des mesures nécessaires pour se conformer à la Directive 85/303 (12).

21. — Il ne fait aucun doute, à notre avis, qu'une opération ayant les caractéristiques de celle décrite dans le jugement de renvoi du Tribunal de grande instance de Dax comme fait générateur du droit acquitté par Bautiaa doit être classée parmi les opérations visées à l'article 7, § 1, sous b) de la directive, dans sa version initiale. Selon les éléments exposés dans ledit jugement de renvoi, cette opération consistait, en fait, dans l'apport, par la société SNMTP, de la totalité des biens composant son actif à la société Bautiaa, avec pour contrepartie (exclusive, semble-t-il) l'attribution d'actions de cette dernière (13). Bien que le Tribunal de grande instance de Quimper ne fournisse pas d'éléments analogues quant à la nature des opérations dont l'imposition a conduit la SFM à tenter l'action en instance devant lui, il convient, pensons-nous, de considérer comme acquis, eu égard principalement au fait que le jugement de

renvoi dans cette affaire utilise, pour décrire les opérations en question, les mêmes termes de droit national (« opérations de fusion ») qu'utilise le Tribunal de grande instance de Dax lorsqu'il décrit les opérations pour lesquelles Bautiaa a acquitté des droits, que les opérations pour lesquelles la SFM a acquitté des droits présentaient elles aussi les mêmes caractéristiques (14).

22. — Cela étant, on aboutit inévitablement à la conclusion que le droit proportionnel frappant, comme le droit litigieux, des opérations qui présentent des caractéristiques analogues à celles des opérations dont la taxation a été à l'origine des litiges en instance devant les juridictions *a quo*, c'est-à-dire des opérations qui consistent dans l'apport, par une société de capitaux, de la totalité de son patrimoine à une autre société de capitaux, avec pour contrepartie exclusive l'attribution de parts sociales, constitue un droit d'apport dont l'imposition ou le maintien est, après le 1<sup>er</sup> janvier 1986, incompatible avec la Directive 69/335 et, plus particulièrement, avec l'article 7, § 1, de cette directive, tel qu'il s'applique depuis son remplacement par la Directive 85/303 (15) (16).

#### B. — L'incidence de la nature ou de la fonction éventuellement particulières du droit en cause dans le cadre du régime fiscal national

23. — Le Gouvernement français, pour qualifier juridiquement le droit litigieux (qu'il dénomme explicitement dans ses observations écrites, notons-le, « droit d'apport »), adopte une analyse dont le point de départ est la nature particulière qu'avait ce droit dans le cadre du régime fiscal français.

24. — Pour un exposé complet de l'analyse du Gouvernement français, il est nécessaire de rapprocher les éléments développés dans ses observations écrites devant la cour et les éléments qu'avait fait valoir sous ce rapport l'Administration fiscale devant le Tribunal de grande instance de Dax, tels qu'ils résultent du jugement de renvoi pertinent. Sur la base de ces données, la position du Gouvernement français peut être résumée de la manière suivante : la disposition de l'article 816-I-2<sup>o</sup> du CGI, en vertu de laquelle ont été taxées les opérations décrites dans les jugements de renvoi, frappait d'un droit de 1,20 % les opérations de fusion de sociétés. Ces opérations entraînent la dissolution de la société absorbée et le transfert de la totalité de son patrimoine à la société absorbante. L'apport, dans le cadre de ces opérations, d'éléments patrimoniaux à la société absorbante est frappé, selon le Gouvernement français, d'un droit fixe, prévu par l'article 816-I-1<sup>o</sup> du CGI.

25. — Une opération de fusion emporte toutefois également, toujours selon le Gouvernement français, incorporation des

(14) La SFM est présentée comme ayant la forme de SA. Eu égard à la disposition pertinente explicite de la Directive 69/335, évoquée à la note précédente, elle constitue en conséquence une société de capitaux au sens de cette directive. En revanche, le fait que les sociétés absorbées par la SFM sont des sociétés de capitaux ne ressort pas du jugement de renvoi. Toutefois, ni les éléments exposés dans ce jugement ni ceux exposés dans les observations écrites déposées devant la cour ne permettent de penser que les opérations litigieuses sortent éventuellement du champ d'application de la Directive 69/335 en raison de la nature des sociétés susvisées.

(15) Le fait que les juridictions de renvoi utilisent pour décrire les opérations taxées des termes (« opérations de fusion ») que la Directive 69/335, ainsi que l'observe à juste titre la Commission, ignore totalement, est, à notre avis, sans importance. Ce qui nous intéresse en l'espèce, c'est que les opérations litigieuses présentent les mêmes caractéristiques essentielles que les opérations visées par l'article 7, § 1, sous b), de la directive, dans sa version initiale. Il n'est toutefois pas inutile d'indiquer que des directives postérieures à la Directive 69/335, qui réglementent des questions de fusions de sociétés, utilisent pour définir cette dernière notion des termes (transfert de l'ensemble du patrimoine d'une société A à une société B moyennant l'attribution de titres de la société B aux associés de la société A) que l'on rencontre également dans la disposition précitée de la Directive 69/335 : V. les définitions à l'article 3, § 1, de la Directive 78/885/CEE du Conseil, du 9 octobre 1978, fondée sur l'article 54, § 3, sous g), du Traité et concernant les fusions des SA (JO, L. 295, p. 36), et à l'article 2, sous a), premier tiret, de la Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO, L. 225, p. 1).

(16) Il convient de rappeler que l'article 10 de la directive interdit, en dehors du droit d'apport, la perception de toute imposition, sous quelque forme que ce soit, à l'occasion des opérations visées à l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335. Une possibilité de dérogation aux dispositions de l'article 10 existe uniquement pour les droits énumérés à l'article 12, § 1, de la même directive. Ainsi que l'a jugé la cour, cette liste est exhaustive (V. l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, préc. à la note 12, point 24, ainsi que l'arrêt du 2 février 1988, *Investeringsforeningen Dansk Sparinvest*, 36/86, Rec. p. 409, point 9).

(12) Comp. à cet égard, l'arrêt du 13 octobre 1992, *Commerz-Credit-Bank (C-50/91, Rec. p. I-5225, point 10)*.

(13) Le droit d'apport harmonisé concerne, rappelons-le, des apports à des sociétés de capitaux, au sens de l'article 3 de la Directive 69/335. Ainsi, la disposition favorable de l'article 7, § 1, sous b), de la directive, dans sa version initiale, se rapportait évidemment à l'apport de la totalité du patrimoine d'une société de capitaux à une société de capitaux. La nature des sociétés SNMTP et Bautiaa en tant que sociétés de capitaux au sens de la directive n'est pas mise en doute dans le jugement de renvoi concerné. Il convient de relever en tout état de cause que la SNMTP est présentée comme une société à responsabilité limitée, tandis que Bautiaa est présentée comme une société anonyme, et que ces deux formes de sociétés de droit français sont considérées comme des sociétés de capitaux aux termes mêmes de l'article 3, § 1, sous a), premier et troisième tirets, de la directive.

réserves de la société absorbée au capital de la société qui l'absorbe ou à des éléments fiscalement assimilés. Pour cette raison, les opérations de fusion étaient soumises en France au droit proportionnel qui était prévu à l'article 812-I-1° du CGI en cas d'incorporation de réserves ; simplement, au lieu du taux de 3 % prévu à cet article, on appliquait aux opérations de fusion, en vertu de l'article 816-I-2° du CGI, un taux de 1,20 %.

26. — Ces droits remplissaient par ailleurs, selon le Gouvernement français, la fonction particulière suivante : l'incorporation de réserves est conçue en droit français comme une opération comprenant en réalité deux phases, à savoir une distribution des réserves aux associés et un apport immédiat par ceux-ci à la société des réserves distribuées. Cela se produit également lorsque l'incorporation de réserves s'effectue dans le cadre d'une fusion de sociétés ; les réserves de la société absorbée sont distribuées à ses associés qui les apportent immédiatement à la société absorbante. Or, la législation fiscale française exonère d'impôt la distribution de titres qui a lieu en raison d'une incorporation de réserves ou d'une fusion de sociétés, bien que cette distribution masque, pour les raisons exposées ci-dessus, une distribution de réserves. Le revenu des associés correspondant est imposé lors de l'éventuelle distribution ultérieure à ces dernières des réserves incorporées. Compte tenu de ces considérations, le droit proportionnel qui frappe les incorporations de réserves et les fusions de sociétés (respectivement de 3 et 1,20 %) constitue, dans l'esprit du Gouvernement français, un substitut de l'impôt non perçu sur la distribution de réserves qui a lieu dans les conditions exposées ci-dessus.

27. — Ce qu'il convient, à notre avis, de retenir de l'analyse complexe présentée ci-dessus, c'est que, selon l'exposé fait par le Gouvernement français, le droit litigieux, tel que le conçoit le régime fiscal français : a) frappait des opérations (fusions de sociétés) qui englobent des opérations d'incorporation de réserves et b) remplaçait l'impôt dont était exonérée la distribution de réserves masquée par les opérations précitées.

28. — Pour apprécier l'incidence de ces données sur la qualification juridique du droit litigieux dans le cadre de la Directive 69/335, il convient tout d'abord de relever que les opérations qui sont soumises ou peuvent être soumises par les États membres au droit d'apport harmonisé sont définies à l'article 4 de la directive 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. L'article 7, § 1, sous b), de la directive, dans sa version initiale, a défini de la même manière les opérations qui étaient soumises au régime particulier de taux réduits prévu par cette disposition. En conséquence, pour apprécier la question de savoir si, au regard des opérations frappées d'un droit perçu dans un État membre, ce droit constitue ou non un « droit d'apport » au sens de la Directive 69/335, ainsi que la question de savoir s'il est soumis au régime général ou au régime particulier prévus par cette directive, il convient de prendre en compte, exclusivement, des éléments d'interprétation tirés du libellé de la directive, de l'économie générale de ses dispositions et des objectifs qu'elle poursuit (17).

29. — La fonction particulière que remplissait, selon les explications du Gouvernement français, le droit litigieux, en tant que substitut d'une autre imposition dont le droit national exonère les opérations en cause, n'est certainement pas comprise dans ces éléments d'interprétation. Nous avons déjà indiqué (V. le point 18 ci-dessus) que l'introduction d'un droit d'apport harmonisé quant à la structure et aux taux visait à l'élimination des obstacles à la libre circulation des capitaux créés par la diversité des impôts indirects dont les États membres frappaient les rassemblements de capitaux. Si, sous l'empire de la Directive 69/335, les États membres avaient la possibilité, en invoquant (ainsi que le fait le Gouvernement français en l'espèce — V. le § 5 de ses observations) « la logique et la cohérence » du système fiscal national, de soumettre les opérations de rassemblement de capitaux à des impositions dérogeant aux dispositions de la directive relatives à la structure et aux taux du droit

d'apport harmonisé, cela détruirait « la logique et la cohérence » du système instauré par la directive et irait à l'encontre des objectifs de l'harmonisation (18).

30. — Pour les mêmes raisons, les explications du Gouvernement français quant à la nature des opérations frappées du droit litigieux ne sauraient influencer la qualification juridique de ce droit dans le cadre de la Directive 69/335 que si elles s'accordent à la lettre, à l'économie générale et aux objectifs de ladite directive. En effet, en alléguant que, selon la conception du droit français, les opérations susvisées constituent en substance des opérations d'incorporation de réserves, le Gouvernement français est amené à la conclusion inévitable que le droit perçu sur ces opérations est celui prévu par la disposition de l'article 4, § 2, sous a), de la Directive 69/335, selon laquelle les États membres peuvent soumettre au droit d'apport, notamment, l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de réserves. Bien que le Gouvernement français n'expose pas les conséquences d'une telle qualification, ces dernières sont évidentes : si le droit litigieux est le droit d'apport que la France avait la possibilité d'appliquer en vertu de l'article 4, § 2, sous a), précité, il n'était pas, dans ce cas, soumis obligatoirement au régime particulier de taux réduits instauré par la disposition de l'article 7, § 1, sous b), de la Directive 69/335 concernant le droit d'apport frappant les opérations décrites dans cette disposition et, par conséquent, il ne devait pas nécessairement être supprimé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1986 ; il était soumis simplement au régime de taux réduits que, conformément à l'article 7, § 2, de la directive précitée dans sa version initiale, l'État membre concerné avait la possibilité d'instaurer à l'égard des opérations qu'il avait soumises à un droit d'apport en exerçant la faculté que lui offrait l'article 4, § 2, de la même directive.

31. — Il convient d'observer d'emblée que, si la qualification du droit litigieux proposée par le Gouvernement français était admise, il s'ensuivrait, il est vrai, que la France n'était pas obligée de supprimer ce droit au 1<sup>er</sup> janvier 1986, mais cela ne suffirait pas pour justifier le maintien du taux de 1,20 % y afférent, étant donné que, selon l'article 7, § 2, de la Directive 69/335, tel qu'il a été remplacé par la Directive 85/303, les États membres ne peuvent, après la date précitée, maintenir sur les opérations autres que celles visées au § 1 du même article un taux supérieur à 1 %. Indépendamment de cela toutefois, la qualification du droit proposée par le Gouvernement français ne saurait, en tout état de cause, être admise. En effet, la conception du droit français avancée par le Gouvernement français, selon laquelle les opérations frappées du droit litigieux (apport par la société A de l'ensemble de son patrimoine à la société B, en contrepartie de l'attribution de parts sociales de cette dernière société) englobent une autre opération (incorporation des réserves de la société A au capital de la société B), qui constitue l'élément déterminant pour la qualification du droit qui frappe ces opérations, est sans incidence sur la qualification du droit dans le cadre de la Directive 69/335, dans la mesure où cette dernière a fait des opérations qui consistent dans l'apport de la totalité du patrimoine d'une société à une autre société, et, par voie de conséquence, du droit frappant ces opérations, l'objet d'une disposition spéciale : celle de l'article 7, § 1, sous b), dans sa version initiale (et, ensuite, de l'article 7, § 1, qui, tel qu'il s'applique depuis son remplacement par la Directive 85/303, présume la version précédente de la disposition) qui poursuivait, par le biais de l'introduction d'un régime de taux d'imposition favorable, la réalisation d'objectifs particuliers, à savoir l'élimination des obstacles fiscaux entravant les transferts d'actifs entre sociétés, de façon à favoriser la réorganisation des entreprises (19). En conséquence, les questions liées au taux du droit d'apport sur les opérations susvisées sont régies, exclusivement et uniquement, par cette disposition spéciale (20), qui exclut, par son exigence même et la nécessité de servir autant que possible ses objectifs, que, sous l'influence de conceptions du droit national quant à leur vraie nature, ces opérations relèvent d'autres dispositions de la directive.

(18) Comp. l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, préc. à la note 12, point 30.

(19) V. l'arrêt Commerz-Credit-Bank, préc. à la note 13, point 11, ainsi que l'arrêt du 13 décembre 1991, Muwi-Bouwgroep (C-164/90, Rec. p. I-6049 ; points 22 et 23). La disposition de l'article 4, § 2, sous a), de la Directive 69/335, à laquelle se réfère le Gouvernement français, concerne, en revanche, l'augmentation de capital provenant des ressources propres de la société (V. l'arrêt Investeringforeningen Dansk Sparinvest, préc. à la note 17, point 13, ainsi que les considérations exposées au point 31 des conclusions de l'avocat général M. Jacobs dans l'affaire Muwi-Bouwgroep qui vient d'être citée).

(20) V. l'arrêt Muwi-Bouwgroep, cité à la note précédente (notamment le point 24), selon lequel, dès lors qu'une opération fait l'objet d'une disposition spéciale de la Directive 69/335, elle ne saurait être également régie par une autre disposition de la même directive.

(17) Comp., sur l'interprétation d'autres dispositions de la Directive 69/335, l'arrêt Conradsen, préc. à la note 12, point 12 et l'arrêt Felicitas, préc. à la note 8, point 14. Comp. également, sur l'interprétation de dispositions d'autres directives d'harmonisation des législations fiscales, les arrêts du 1<sup>er</sup> février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec. p. 113, points 10 et 11) ; du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, point 9) ; du 27 novembre 1985, Rousseau Willmot (295/84, Rec. p. 3759, point 14), et du 13 juillet 1989, Wisselink e.a. (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671, point 10). Comp., enfin, également les arrêts du 29 avril 1982, Pabst & Richarz (17/81, Rec. p. 1331, point 18), et du 18 janvier 1984, Ekro (327/82, Rec. p. 107, point 11).



C. — La question de l'assujettissement du droit en cause à un régime d'exception, dérogeant aux dispositions de la Directive 69/335

32. — Nous avons déjà mentionné (V. le point 16 ci-dessus) que le Gouvernement français allègue l'existence, à l'égard du droit litigieux, d'un régime d'exception qu'a obtenu la France au stade de l'élaboration de la Directive 69/335, en invoquant la nature particulière de ce droit et la fonction particulière qu'il remplit dans le cadre du régime fiscal français. Le seul élément invoqué à ce sujet par le Gouvernement français dans ses observations écrites est un document du Conseil, du 6 mars 1969, ayant pour objet l'état d'avancement des travaux préparatoires au sujet de la proposition de directive qui est devenue finalement la Directive 69/335. Ce document est adressé au comité des représentants permanents qui est appelé à décider, notamment, du sort à réserver à certaines déclarations émises au cours des travaux de préparation de la directive. Le comité des représentants permanents a été appelé plus particulièrement à décider s'il confirmerait l'accord des délégations des États membres sur ces déclarations et s'il inviterait le Conseil à inscrire les déclarations précitées au procès-verbal de la session au cours de laquelle la directive devait être approuvée. Les déclarations sont annexées au document, et, à la page 4 de l'annexe, on lit notamment à propos de l'article 9 du texte de la directive en cours d'élaboration :

« Les délégations constatent... que cet article (c'est-à-dire l'article 9 de la directive) permet à la France d'appliquer aux opérations visées par l'article 4, § 2, sous a), des taux différents de ceux prévus à l'article 7, § 4 » (21).

33. — Il n'est pas possible de déduire de cet élément que le droit litigieux est soumis à un régime spécial dérogeant aux prescriptions de la Directive 69/335, et cela pour plusieurs raisons.

34. — Nous relevons tout d'abord que le Gouvernement français ne précise même pas si la déclaration citée figurait en définitive au procès-verbal de la session en cause du Conseil. Le dossier ne contient aucun élément autorisant une telle conclusion, tandis que, par ailleurs, la Commission a affirmé à l'audience que les recherches auxquelles elle avait procédé à cet égard s'étaient révélées infructueuses.

35. — Mais, indépendamment de cela, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence constante de la cour (22), les déclarations inscrites au procès-verbal des sessions du Conseil (qu'il s'agisse de déclarations de cette institution ou de déclarations unilatérales émanant d'États membres) sont dépourvues de portée juridique lorsqu'elles ne trouvent aucune expression dans le texte de la disposition de droit dérivé en cause compte tenu de son contexte. En conséquence, même en admettant qu'une déclaration ayant un contenu équivalent à celle consignée dans le document invoqué par le Gouvernement français a été inscrite en définitive au procès-verbal du Conseil lors de la session au cours de laquelle la directive a été adoptée, cette déclaration ne pourrait toutefois être prise en compte que dans la mesure où elle serait compatible avec la lettre des dispositions de la Directive 69/335 ; il serait donc impossible que la déclaration litigieuse serve de fondement à une dérogation à ces dispositions.

36. — Compte tenu de ces restrictions, la seule portée qui pourrait, en tout état de cause, être reconnue à la déclaration litigieuse serait que la République française avait la possibilité, en observant la procédure de l'article 9 de la directive, de maintenir ou d'établir, en ce qui concerne le droit d'apport sur les opérations énumérées à l'article 4, § 2, sous a), de la directive, des taux supérieurs à ceux prévus à l'article 7, § 1, de la directive (23). En revanche, il ne serait absolument pas possible d'admettre l'allégation du Gouvernement français selon laquelle cette déclaration suffit pour justifier l'imposition de l'apport par une société déterminée de l'ensemble de son patrimoine à une

autre société à des conditions qui dérogent aux prescriptions de l'article 7, § 1, sous b), de la directive, d'une part, parce que, pour les raisons que nous avons déjà exposées (V. directement ci-dessus, sous A et B), cette dernière opération ne saurait, dans le système de la Directive 69/335, être considérée comme une opération relevant de celles énoncées à l'article 4, § 2, sous a), de la directive et auxquelles se réfère la déclaration susvisée, et, d'autre part, parce que, de toute façon, le Gouvernement français n'allègue pas et le dossier ne fait pas apparaître d'une autre manière que la France a soumis ces opérations au droit litigieux en ayant suivi au préalable la procédure obligatoire de l'article 9 de la directive dont la déclaration invoquée ne suffisait pas, ainsi que nous l'avons expliqué, à la dispenser.

37. — Le Gouvernement français s'est référé amplement, pour la première fois au cours de la procédure orale, à certains autres documents qui ne font pas partie des pièces du dossier et qui, selon lui, confirment le fait que le droit litigieux est soumis à un régime d'exception.

38. — Indépendamment de la question de savoir s'il peut être fait référence à ces documents pour la première fois au cours de la procédure orale, nous ne voyons pas comment leur contenu, tel qu'il a été exposé à l'audience, pourrait exercer quelque influence sur l'affaire. Nous ne nous occuperions pas du premier en date de ces documents, qui a été décrit à l'audience comme un avis motivé, du 22 juin 1972, adressé par la Commission à la République française en raison de la non-transposition des dispositions de la Directive 69/335 dans le délai prescrit ; ainsi que l'a admis l'agent du Gouvernement français, la référence à ce document a été faite dans un simple souci d'exhaustivité. Dans le deuxième document, du 30 novembre 1972, la Commission est supposée avoir exprimé des doutes, notamment, sur la compatibilité avec la directive du maintien du droit litigieux de 1,20 %. Dans sa réponse, la République française a développé sa thèse de l'existence d'un régime particulier en ce qui concerne ce droit et une autre lettre de la Commission, du 27 juillet 1973, a suivi, dans laquelle, toujours selon les éléments exposés à l'audience, bien qu'elle maintienne le reste de ses observations et objections à l'égard de divers autres aspects de la législation fiscale française, la Commission n'a pas effleuré du tout la question du taux du droit susvisé. Le Gouvernement français estime que ces derniers éléments constituent une « approbation tacite », de la part de la Commission, du régime spécial, dérogeant à la Directive 69/335, qu'elle invoque. Cette argumentation ne saurait être soutenue. Lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, un État membre n'a pas respecté la procédure prévue à l'article 9 de la Directive 69/335, lors de l'introduction ou du maintien de dispositions qui dérogent à celles de ladite directive, il n'est pas possible d'admettre qu'un comportement déterminé de la Commission suffirait à lui seul à rendre ces dispositions compatibles avec le système de la directive (24).

VI. — La question des effets dans le temps de l'arrêt de la cour sur les questions préjudicielles posées

39. — Le Gouvernement français a demandé à titre subsidiaire pendant la procédure orale que la cour limite dans le temps les effets de l'arrêt qu'elle prononcera sur les questions préjudicielles posées par le Tribunal de grande instance de Dax et le Tribunal de grande instance de Quimper si elle devait juger que l'introduction ou le maintien, après le 1<sup>er</sup> janvier 1986, d'une imposition ayant les caractéristiques du droit visé dans ces questions, sont contraires aux dispositions de la Directive 69/335, telles qu'elles étaient applicables à l'époque pertinente en l'espèce (25).

40. — Selon une jurisprudence constante, l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'arti-

(21) Selon le Gouvernement français, le § 4 de l'article 7 du texte auquel se réfère la déclaration correspondait au § 1 du même article de la version définitive de la directive.

(22) V. les arrêts du 26 février 1991, Antonissen (C-292/89, Rec. p. I-745, point 18) ; du 23 février 1988, Commission/Italie (429/85, Rec. p. 843, point 9) ; du 15 avril 1986, Commission/Belgique (237/84, Rec. p. 1247, point 17) ; du 30 janvier 1985, Commission/Danemark (143/83, Rec. p. 427, points 12 et 13) ; et du 18 février 1970, Commission/Italie (36/69, Rec. p. 47, point 12).

(23) Rappelons que, selon le Gouvernement français, la disposition du § 4 de l'article 7 du texte auquel se réfère la déclaration litigieuse correspondait à la disposition du § 1 du même article de la version définitive.

(24) Comp. l'arrêt du 27 mai 1981, Essevi et Salengo (142/80 et 143/80, Rec. p. 1413). Conformément à cet arrêt (point 17), « la Commission ne saurait, dans les prises de position et les avis qu'elle est amenée à émettre en vertu de l'article 169, dispenser un État membre de respecter les obligations qui lui incombent en vertu du Traité. De telles assurances ne peuvent avoir pour effet, en particulier, d'empêcher les justiciables de faire valoir, en justice, les droits que leur confère le Traité, à l'encontre d'actes législatifs ou administratifs d'un État membre éventuellement incompatibles avec le droit communautaire.

(25) Il convient d'observer que, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence, une demande de limitation des effets dans le temps d'une décision préjudicielle de la cour peut être introduite même pendant la procédure orale : V. en particulier, l'arrêt du 14 septembre 1995, Simitzi (C-485/93 et C-486/93, non encore publié au Recueil, point 29). Comp. également les arrêts du 17 mai 1990, Barber (C-262/88, Rec. p. I-1889, point 40), et du 31 mars 1992, Dansk Denavit et Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217, point 20).

cle 177 du Traité, la cour donne d'une disposition de droit communautaire éclair et précise la signification et la portée de la règle interprétée telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise depuis le moment de sa mise en vigueur. Il en résulte qu'une règle de droit communautaire ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques créés avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de la règle qu'a interprétée la cour se trouvent réunies (26).

41. — Des dérogations à cette règle ne sont admises que dans des circonstances tout à fait exceptionnelles, dans lesquelles la cour estime que le respect de la règle heurte le principe de la sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire. Lorsqu'elle examine si ce principe impose une limitation des effets dans le temps d'un arrêt statuant sur une demande d'interprétation, la cour vérifie : a) s'il existe un risque de répercussions économiques graves dues, en particulier, au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base d'une réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et b) si les particuliers et les autorités nationales ont été incités à un comportement non conforme au droit communautaire en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée exacte de la règle du droit communautaire interprétée par la cour ; la constatation éventuelle que l'attitude d'autres États membres ou de la Commission a contribué à créer ou à alimenter cette incertitude a une incidence particulière sur l'appréciation portée à cet égard (27).

42. — Le Gouvernement français fait valoir tout d'abord que la limitation des effets dans le temps s'impose en l'espèce précisément par le fait que l'attitude des autres États membres et de la Commission a créé une « incertitude objective et importante » quant au point de savoir si le droit litigieux était soumis ou non à un régime d'exception dérogeant aux dispositions de la Directive 69/335. Ainsi qu'il résulte de l'ensemble des observations orales présentées par le Gouvernement français, cette incertitude a été créée, à son avis, d'une part, par la déclaration des délégations des États membres, annexée au document du 6 mars 1969, dont il est question dans ses observations écrites, et, d'autre part, par le fait que, dans sa lettre de novembre 1972, la Commission a soulevé la question de la compatibilité du droit litigieux avec la Directive 69/335 mais que, après la réponse de la République française à cette lettre, elle a gardé le silence jusqu'en août 1992, lorsqu'elle a de nouveau soulevé la question par une nouvelle lettre.

43. — Ainsi que le Gouvernement français le relève lui-même au § 5 de ses observations écrites, « le maintien de droits d'apport sur les fusions ne correspond pas exactement à la lettre de l'article 7, § 1, de la Directive 69/335 ». Nous ne pouvons qu'ajouter qu'on ne saurait davantage comprendre l'article 9 de la directive comme pouvant valablement fonder une conception interprétative selon laquelle il serait possible de soumettre une imposition déterminée à un régime d'exception, dérogeant à la directive, sans respecter la procédure prévue audit article. Par ailleurs, selon une jurisprudence constante qui remonte aux années 70 et a été maintenue jusqu'ici (28), la portée et les effets juridiques des actes des institutions communautaires sont déterminés avant tout par leur texte, de telle sorte que leur validité et l'étendue de leur champ d'application ne sauraient être soumis à des limitations résultant de réserves ou de déclarations formulées au stade des travaux préparatoires de l'acte en cause ; il s'ensuit que la déclaration invoquée par le Gouvernement français ne saurait être considérée comme un élément

lui permettant d'estimer raisonnablement qu'il avait obtenu, malgré le libellé du texte définitif de la Directive 69/335, la garantie d'un régime spécial pour le droit litigieux. Dans ces conditions, le silence de la Commission entre 1972 et 1992 non seulement n'a pas suffi à exempter le Gouvernement français des obligations qui lui incombaient en vertu de la Directive 69/335 (V. le point 38 ci-dessus), mais n'a même pas pu fonder, à lui seul, « une incertitude objective et importante » quant à la portée et l'étendue de ces obligations (29).

44. — Enfin, le Gouvernement français invoque, pour justifier la limitation dans le temps des effets de l'arrêt qui sera rendu sur les questions préjudicielles posées, les graves répercussions qu'aurait sur les finances publiques de la France une décision déclarant incompatibles avec la Directive 69/335 l'imposition ou le maintien par un État membre d'un droit ayant les caractéristiques de celui qui a été acquitté par les sociétés *Bautiaa* et *SFM*. Selon les explications données à ce sujet à l'audience, les sommes versées entre 1972 et 1993 au titre du droit litigieux frappant les « opérations de fusion » se sont élevées à 4,5 milliards de FF ; à ces sommes, il convient d'ajouter un montant de 4,3 milliards de FF versés pendant la même période au titre du droit d'apport frappant les opérations d'incorporation de réserves des sociétés, puisque, toujours selon le Gouvernement français, la légalité de la perception de ce dernier montant dépend de la réponse que donnera la cour aux questions préjudicielles posées dans le cadre de la présente affaire.

45. — Cette argumentation ne saurait être admise. En effet, indépendamment de la question de savoir s'il serait possible d'inclure la prise en compte, dans le cadre de la présente affaire, de sommes payées au titre d'impositions étrangères à celles qui ont été à l'origine des litiges pendants devant les juridictions de renvoi, indépendamment du fait que le Gouvernement français n'a pas précisé à l'audience le montant des sommes perçues après le 1<sup>er</sup> janvier 1986, qui constitue, eu égard aux développements qui précèdent, la date pertinente en l'espèce, et, enfin, indépendamment du fait que, selon la jurisprudence constante concernant la limitation dans le temps des effets des arrêts de la cour relatifs à l'interprétation de dispositions communautaires (30), cette limitation ne s'étend pas aux demandeurs qui ont déjà introduit une réclamation ou un recours en justice, de sorte qu'il ne serait de toute façon pas possible de prendre en compte la partie des sommes susvisées, d'un montant d'environ 2 milliards de FF, qui, selon les déclarations du Gouvernement français à l'audience, a déjà fait l'objet de réclamations ou de recours en justice, la cour a eu récemment l'occasion de souligner, dans l'arrêt *Rodgers* e.a. (31), que les conséquences financières qui pourraient découler pour un Gouvernement de l'illégalité d'un impôt ne suffisent pas à justifier, par elles-mêmes, la limitation des effets d'un arrêt de la cour. Dans ce même arrêt (point 48), la cour a relevé que, s'il en était autrement, « les violations les plus graves seraient traitées plus favorablement, dans la mesure où ce sont elles qui sont susceptibles d'avoir les implications financières les plus importantes pour les États membres » et a ajouté que « en outre, limiter les effets d'un arrêt en s'appuyant uniquement sur ce type de considérations aboutirait à réduire de façon substantielle la protection juridictionnelle des droits que les contribuables tirent de la réglementation fiscale communautaire ».

(29) Il est vrai que l'on rencontre dans la jurisprudence des cas dans lesquels le défaut de la Commission d'engager contre un État membre la procédure en manquement ou de poursuivre la procédure éventuellement engagée est pris en compte, en même temps que d'autres éléments (caractère particulier du cadre réglementaire, comportement d'autres États membres), lorsque la Cour examine s'il existait « une incertitude objective et importante » quant à la portée de la disposition communautaire pertinente (V. les arrêts *Defrenne II* et *Legros* e.a., préc. à la note 28, respectivement, points 72 et 73 et 31 et 32). Nous n'estimons pas cependant que l'on puisse en conclure que le seul défaut de la Commission d'engager ou de poursuivre la procédure en manquement ou, de manière plus générale, d'indiquer à un État membre l'existence d'une situation contraire au droit communautaire suffit à provoquer l'« incertitude objective et importante » mentionnée ci-dessus en l'absence de tout autre élément (se rapportant, par exemple, à la formulation sibylline de la règle de droit communautaire pertinente ou à des actes positifs de la Commission) de nature à créer ou à renforcer une telle situation d'incertitude (V., dans cette direction, l'arrêt *Richardson*, préc. à la note 28, point 35 ; comp. également l'arrêt du 14 juillet 1993, *Commission/Royaume-Uni*, C-56/90, *Rec. p. I-4109*, point 15).

(30) Comp., au sujet des effets dans le temps des arrêts de la Cour statuant sur des questions préjudicielles relatives à la validité d'une règle communautaire, l'arrêt du 26 avril 1994, *Roquette Frères* (C-228/92, *Rec. p. I-1445*, point 25, et la jurisprudence qui y est citée).

(31) Préc. à la note 28. V. également l'arrêt *Richardson*, préc. à la même note, point 37, et l'arrêt *Dansk Denkavit* et *Poulsen Trading*, préc. à la note 26.

(26) V. les arrêts du 27 mars 1980, *Denkavit italiana* (61/79, *Rec. p. 1205*, point 16), et *Salumi Meridionale Industria* e.a. (66/79, 127/79 et 128/79, *Rec. p. 1237*, point 9). V. également les arrêts du 10 juillet 1980, *Ariete* (811/79, *Rec. p. 2545*, point 6), et *Mireco* (826/79, *Rec. p. 2559*, point 7), ainsi que les arrêts du 13 décembre 1983, *Apple and Pear Development Council* (222/82, *Rec. p. 4083*, point 38) ; du 2 février 1988, *Barra* (309/85, *Rec. p. 355*, point 11) ; du 5 octobre 1988, *Padovani* e.a. (210/87, *Rec. p. 6177*, point 12) ; du 14 décembre 1988, *Ventura* (269/87, *Rec. p. 6411*, point 15), et du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz* (non encore publié au Recueil, point 39).

(27) V. les arrêts du 8 avril 1976, *Defrenne II* (43/75, *Rec. p. 455*, points 69 et s.), et du 11 mars 1981, *Worringham* et *Humphreys* (69/80, *Rec. p. 767*, points 29 et s.) ; l'arrêt *Essevi* et *Salengo*, préc. à la note 25, points 30 et s. ; l'arrêt du 2 février 1988, *Blaizot* (24/86, *Rec. p. 379*, points 28 et s.) ; les arrêts *Barber*, préc. à la note 26, points 40 et s., et *Dansk Denkavit* et *Poulsen Trading*, préc. à la note 26, points 20 et s. ; les arrêts du 16 juillet 1992, *Legros* e.a. (C-163/90, *Rec. p. I-4625*, points 28 et s.) ; du 11 août 1995, *Rodgers* e.a. (C-367/93 à C-377/93, non encore publié au Recueil, points 41 et s.) ; l'arrêt *Simitzi*, préc. à la note 26, points 29 et s. et l'arrêt du 19 octobre 1995, *Richardson* (non encore publié au Recueil, points 32 et s.).

(28) V. la note 23 ci-dessus.

46. — A la lumière des constatations qui précèdent, il n'est pas possible, à notre avis, de considérer que sont réunies les conditions exceptionnelles qui justifieraient une dérogation à la règle qui régit la question des effets dans le temps des arrêts de la cour statuant sur une demande d'interprétation. Par conséquent, il n'y a pas lieu, en tout état de cause, de limiter les effets dans le temps de l'arrêt qui sera prononcé sur les questions préjudicielles posées par le Tribunal de grande instance de Dax et le Tribunal de grande instance de Quimper.

#### VII. — Conclusion

Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles

posées par le Tribunal de grande instance de Dax et le Tribunal de grande instance de Quimper :

« L'introduction ou le maintien par un État membre, après le 1<sup>er</sup> janvier 1986, d'un droit proportionnel frappant l'apport par une société de capitaux de la totalité de son patrimoine à une autre société de capitaux, rémunéré exclusivement par l'attribution de parts sociales de cette dernière société, ne sont pas compatibles avec l'article 7, § 1, de la Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts directs frappant les rassemblements de capitaux, tel que remplacé par l'article 1<sup>er</sup>, point 2, de la Directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985. »

CJCE 13 février 1996, aff. C-197/94, Sté Bautiaa et aff. C-252/94, Sté française maritime et Conclusions de M. l'Avocat général G. Cosmas.

## PROCÉDURES FISCALES

### Pouvoirs généraux de l'Administration

**300/302 – GARANTIE DU CONTRIBUABLE CONTRE LES CHANGEMENTS DE DOCTRINE DE L'ADMINISTRATION (LPF, art. L. 80 A) — Interprétations et prises de position formelles — Instruction du 13 avril 1983 relative à l'application de l'article 990 D du CGI (oui).**

Voir commentaire n° 293.

ANNOTER : J.-Cl. Procédures fiscales, Fasc. 173, n° 2 s.

### Procédures de redressement

**303 – ABUS DE DROIT — Abus de droit implicite (Procédure antérieure à la loi du 8 juillet 1987) — Location-gérance de fonds de commerce dissimulant une cession du fonds — Abus de droit (oui) (Concl. CAA Paris, 22 juin 1995, req. n° 94-604).**

En établissant que la totalité des moyens de production et la clientèle ont été transférés au locataire-gérant l'Administration démontre que le contrat de location-gérance du fonds de commerce dissimule, en réalité, une opération de *cession* du fonds de commerce (CAA Paris, 3<sup>e</sup> ch., 22 juin 1995, req. n° 94-604, SARL Corbeil-Viandes).

**Observations.** — Dans l'affaire faisant l'objet de l'arrêt ci-dessous publié avec les conclusions conformes de M<sup>me</sup> le commissaire du Gouvernement M. Martel, la Cour administrative d'appel de Paris a estimé que l'Administration apportait la preuve que le contrat de location-gérance conclu en 1976

par un propriétaire de fonds de commerce de boucherie-charcuterie-volailles avec une SARL constituée quelques mois auparavant, *dissimulait* en fait, un contrat de cession de fonds de commerce.

Cette requalification juridique du contrat permettait donc à l'Administration fiscale de refuser la déduction, des charges de la société locataire, des redevances de location-gérance lesquelles devaient être regardées comme le règlement d'un prix de cession à porter à l'actif du bilan de la société.

Dans ses conclusions, M<sup>me</sup> M. Martel a d'abord rappelé que l'Administration supportait la charge de la preuve de l'abus de droit qu'elle invoquait implicitement. S'agissant d'un litige portant sur une procédure antérieure à la loi du 8 juillet 1987 réformant la procédure relative à l'abus de droit, cette solution est conforme à l'arrêt Bendjador du Conseil d'État du 21 juillet 1989 (*rec. n° 59 970 : Dr. fisc. 1990, n° 1, comm. 28, concl. M<sup>me</sup> M. Liébert-Champagne ; RJF 8-9/89, n° 998. — Chron. J. Turot*).

Puis elle a rappelé, en se référant à la jurisprudence de la Cour de cassation notamment, qu'une cession de fonds de commerce exige un transfert de tous les éléments corporels et incorporels du fonds, lequel constitue une universalité mobilière insusceptible de cession partielle.

En l'espèce, la Cour de Paris a estimé, comme le lui suggérait son commissaire du Gouvernement, que la totalité des éléments corporels et incorporels du fonds de commerce avait été transférée, par leur propriétaire au locataire-gérant en relevant :

— que dès le premier bilan établi par la société, celle-ci avait inscrit à l'actif du matériel, des agencements et installations du bailleur ;

— que la société avait, en contrepartie, repris au passif les emprunts souscrits par le propriétaire pour financer des travaux d'aménagements d'installations et des achats de matériel et s'était substituée au propriétaire pour les engagements qu'il avait pris ;

— que les engagements relatifs au bail commercial ont été mis à la charge de la société locataire-gérant.

Cette décision est à rapprocher d'un certain nombre de décisions du Conseil d'État (*CE, 18 juin 1986, req. n° 45 715 : Dr. fisc. 1986, n° 45, comm. 1937. — 15 oct. 1986, rec. n° 44 186 : Dr. fisc. 1987, n° 6, comm. 179. — 19 nov. 1986, req. n° 30 465 et 32 295 : Dr. fisc. 1987, n° 10, comm. 506*).

ANNOTER : J.-Cl. Procédures fiscales, Fasc. 375, n° 100.

