

Downloaded via the EU tax law app / web

Affaire C-251/06

Firma ING. AUER - Die Bausoftware GmbH

contre

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(demande de décision préjudicielle, introduite par

l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

«Impôts indirects — Rassemblements de capitaux — Transfert du siège social d'une société — Suppression du droit d'apport perçu sur une société»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux — Droit d'apport perçu sur les sociétés de capitaux

(Directive du Conseil 69/335, art. 3, § 1, a), 4, § 1, g), et 3, b), et 7, § 2)

L'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par la directive 85/303, et par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, doit être interprété en ce sens que la renonciation d'un État membre à la perception du droit d'apport ne fait pas obstacle à ce qu'une société appartenant à l'une des catégories mentionnées à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de cette directive soit qualifiée de société de capitaux pour la perception du droit d'apport au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de ladite directive lors du transfert de son siège de direction effective de cet État membre vers un autre État membre où ce droit est toujours exigé.

En effet, l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335 détermine, de manière impérative et uniforme pour tous les États membres, les sociétés devant être réputées sociétés de capitaux au sens de cette directive. Par conséquent, dès lors qu'une société revêt l'une des formes juridiques prévues audit article 3, paragraphe 1, elle doit être réputée constituer une société de capitaux au sens de la directive 69/335 et ne peut donc être assujettie au droit d'apport lors d'un transfert de son siège de direction effective d'un État membre vers un autre, du fait qu'elle ne serait pas considérée comme une société de capitaux dans l'État membre d'origine. Dès lors, le fait qu'un État membre ait mis en oeuvre la faculté prévue à l'article 7, paragraphe 2, en supprimant le droit d'apport n'implique pas que, lors d'un transfert du siège de direction effective d'une société de capitaux de cet État membre vers un autre État membre, ce dernier puisse automatiquement soumettre cette opération audit droit.

Toutefois, une telle interprétation ne saurait aboutir à favoriser des conduites caractérisées par la réalisation de montages artificiels à seule fin d'obtenir un avantage fiscal. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les circonstances de la cause au principal recèlent des éléments objectifs constitutifs d'une telle pratique abusive.

(cf. points 21, 28-29, 35, 45-47 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

8 novembre 2007 (*)

« Impôts indirects – Rassemblements de capitaux – Transfert du siège social d'une société –
Suppression du droit d'apport perçu sur une société »

Dans l'affaire C-251/06,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par
l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Autriche), par décision du 31 mai 2006, parvenue
à la Cour le 6 juin 2006, dans la procédure

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

contre

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. G. Arestis, Mme R. Silva de Lapuerta
(rapporteur), MM. E. Juhász et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 29 mars 2007,

considérant les observations présentées:

- pour Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, par Mes J. Wiedlroither et G. Aigner,
Rechtsanwälte,
- pour le gouvernement autrichien, par Mme C. Pesendorfer ainsi que MM. G. Glega et J.
Bauer, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement hellénique, par Mmes I. Pouli et M. Tassopoulou, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement polonais, par Mme E. O?niecka-Tamecka, en qualité d'agent,

– pour la Commission des Communautés européennes, par Mme M. Afonso et M. W. Mölls, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 21 juin 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), ainsi que de l’article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23) et par l’acte relatif aux conditions d’adhésion de la République d’Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l’Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (ci-après «ING. AUER – Die Bausoftware») au Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (bureau des contributions du Freistadt Rohrbach Urfahr), au sujet de la réclamation, par ce dernier, d’un droit d’apport de 104 680,20 euros.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L’article 2, paragraphes 1 et 2, de la directive 69/335 prévoit:

«1. Les opérations soumises au droit d’apport sont uniquement taxables dans l’État membre sur le territoire duquel se trouve le siège de direction effective de la société de capitaux au moment où interviennent ces opérations.

2. Lorsque le siège de direction effective d’une société de capitaux se trouve dans un pays tiers et son siège statutaire dans un État membre, les opérations soumises au droit d’apport sont taxables dans l’État membre où se trouve le siège statutaire.»

4 L’article 3 de la directive 69/335 dispose:

«1. Par société de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre:

a) les sociétés de droit belge, danois, allemand, espagnol, français, hellénique, italien, irlandais, luxembourgeois, néerlandais, portugais et du Royaume-Uni dénommées respectivement:

[...]

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ????????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

les sociétés de droit autrichien, dénommées:

- Aktiengesellschaft,
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

[...]

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

5 Aux termes de l'article 4, paragraphes 1 et 3, de la directive 69/335:

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

a) la constitution d'une société de capitaux;

[...]

c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;

[...]

g) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre;

[...]

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

[...]

b) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres;

[...]»

6 L'article 7, paragraphes 1 et 2, de la directive 69/335 prévoit:

«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 1er juillet 1984.

[...]

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

Les droits nationaux

Le droit autrichien

7 La base juridique de la perception d'un droit d'apport en Autriche réside dans la partie I de la loi sur l'impôt frappant les mouvements de capitaux (Kapitalverkehrsteuergesetz), du 16 octobre 1934 (deutsches RGBl. I. S 1058/1934), telle que modifiée par la loi du 12 janvier 1999 (BGBl. I, 28/1999, ci-après la «KVG»).

8 Aux termes de l'article 2 de la KVG:

«Sont soumis au droit d'apport:

[...]

5. Le transfert de la direction ou du siège statutaire d'une société de capitaux étrangère vers l'Autriche lorsque, du fait de ce transfert, cette société devient une société autrichienne. Cette règle ne s'applique pas lorsque la société était considérée, avant le transfert de sa direction ou de son siège statutaire, comme société de capitaux pour la perception du droit d'apport dans un État membre de l'Union européenne;

[...]»

9 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la KVG énumère les sociétés de capitaux et les sociétés considérées comme telles pour la perception du droit d'apport. Sont notamment des sociétés de capitaux, conformément à l'article 4, paragraphe 1, point 2, de la KVG, les sociétés à responsabilité limitée («Gesellschaften mit beschränkter Haftung»).

Le droit allemand

10 L'article 4, paragraphe 1, point 2, de la loi visant à l'amélioration du cadre réglementaire des marchés financiers (loi de soutien aux marchés financiers) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)], du 22 février 1990 (BGBl. 1990 I, p. 266), a abrogé la loi sur l'impôt frappant les mouvements de capitaux (Kapitalverkehrsteuergesetz), du 17 novembre 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130), et a, partant, supprimé le droit d'apport, avec effet au 1er janvier 1992.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Le 9 septembre 1999, une société, dont la création avait été déclarée le 28 juillet 1999, a été inscrite au registre des firmes de la République d'Autriche sous l'indication «Bausoftware GmbH» (ci-après «Bausoftware»). Sa seule associée était Nemetschek AG (ci-après «Nemetschek»), société de droit allemand. Le siège de direction effective de Bausoftware était situé en Allemagne.

12 Le 16 septembre 1999, Nemetschek a effectué un versement de 102 millions d'ATS au profit de Bausoftware. Par contrat d'apport du 22 septembre 1999, l'exploitation de l'entreprise individuelle non enregistrée «Ing. Auer 'Die Bausoftware'», établie à Mondsee (République d'Autriche), a été apportée à Bausoftware.

13 Cet apport a été approuvé au cours de l'assemblée générale de Bausoftware ayant eu lieu le même jour.

14 À cette assemblée, M. Auer, qui résidait en Autriche, a été nommé co-gérant de Bausoftware et s'est vu octroyer un droit spécial de gérance. Enfin, la dénomination de la société

a été modifiée, cette dernière devenant ING. AUER– Die Bausoftware.

15 À l'issue d'un contrôle effectué auprès de cette société, le Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr a, par décision du 6 juin 2005, réclamé à celle-ci le paiement d'un droit d'apport de 104 680,20 euros, correspondant à 1 % de la valeur des droits sociaux, en raison du transfert du siège de direction effective de l'Allemagne vers l'Autriche, conformément aux dispositions de la KVG.

16 Saisi de l'appel interjeté par ING. AUER – Die Bausoftware contre cette décision, le Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Chambre indépendante des finances, antenne de Linz) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsque le siège de direction effective d'une société, association ou personne morale est transféré d'un État membre ayant supprimé le droit d'apport avant la constitution de cette entité vers un autre État membre percevant le droit d'apport à cette même date, le fait que le premier État membre ait renoncé à la perception du droit d'apport en lui enlevant sa base juridique nationale fait-il obstacle à la qualification de cette société, association ou personne morale de société de capitaux 'pour la perception du droit d'apport' au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), [...] et de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de [la directive 69/335]?

2) L'article 7, paragraphe 2, de la [directive 69/335] interdit-il à l'État membre vers lequel une société de capitaux transfère son siège de direction effective de soumettre au droit d'apport, à l'occasion de ce transfert, les opérations décrites à l'article 4, paragraphe 1, sous a) et g), de cette même directive lorsque ces opérations ont eu lieu au cours d'une période pendant laquelle la société de capitaux avait son siège de direction effective dans un État membre qui avait renoncé, avant la constitution de cette société, à la perception du droit d'apport en lui enlevant sa base juridique nationale?»

Sur les questions préjudicielles

17 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la renonciation d'un État membre à la perception du droit d'apport fait obstacle à ce qu'une société soit qualifiée de société de capitaux «pour la perception du droit d'apport», au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335, lors du transfert de son siège de direction effective de cet État membre vers un autre État membre où ce droit est toujours exigé.

18 À titre liminaire, il convient de préciser que la question de savoir si l'inscription au registre des firmes de la République d'Autriche de Bausoftware, le 9 septembre 1999, et si le versement de 102 millions d'ATS au profit de celle-ci par Nemetschek, le 16 septembre 1999, peuvent être qualifiés de constitution d'une société de capitaux ou d'augmentation du capital social d'une société de capitaux, et, en tant que tels, soumis au droit d'apport conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous a) ou sous c), de la directive 69/335, ne fait pas l'objet de l'examen de la Cour.

19 Par ailleurs, il ressort d'une jurisprudence constante que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, lequel est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, toute appréciation des faits de la cause relève de la compétence du juge national (arrêts du 15 novembre 1979, Denkvit Futtermittel, 36/79, Rec. p. 3439, point 12, et du 15 mai 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, point 46). Ainsi, l'examen de la Cour se fonde sur la constatation de la juridiction de renvoi selon laquelle les faits exposés aux points 11 à 14 du présent arrêt constituent un transfert du siège de direction effective d'un État membre dans un autre.

20 Il résulte de la décision de renvoi que la société en cause au principal est une société à

responsabilité limitée de droit autrichien.

21 Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335, dont le texte est reproduit au point 4 du présent arrêt, que cette disposition fixe, de manière impérative et uniforme pour tous les États membres, les sociétés ayant la qualité de société de capitaux au sens de la directive 69/335.

22 Par ailleurs, l'article 4, paragraphe 1, de cette directive détermine quelles sont les opérations soumises au droit d'apport.

23 S'agissant du transfert du siège de direction effective, l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335 énonce que «le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre» est notamment soumis au droit d'apport.

24 En revanche, conformément à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de cette directive, «le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres» n'est pas une constitution d'une société de capitaux au sens du paragraphe 1, sous a), du même article.

25 Il s'ensuit que, pour qu'une opération de ce genre puisse être soumise au droit d'apport dans l'État membre de destination, la société concernée ne doit pas être considérée, pour la perception dudit droit, comme une société de capitaux dans l'État membre d'origine.

26 Les États membres ayant soumis des observations à la Cour soutiennent que, dès lors qu'une société n'a pas été taxée au titre du droit d'apport dans l'État membre d'origine du fait de la suppression, par celui-ci, de cet impôt, ladite société n'est pas considérée, pour la perception du droit d'apport, comme une société de capitaux dans cet État, remplissant ainsi les conditions fixées à l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335.

27 Une telle analyse ne peut cependant pas être suivie, sous peine de privilégier la qualification de société de capitaux retenue en droit interne par rapport à celle qui découle de la directive 69/335.

28 En effet, ainsi qu'il a été exposé au point 21 du présent arrêt, l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335 détermine, de manière impérative et uniforme pour tous les États membres, les sociétés devant être réputées sociétés de capitaux au sens de cette directive.

29 Par conséquent, dès lors qu'une société revêt l'une des formes juridiques prévues audit article 3, paragraphe 1, elle doit être réputée constituer une société de capitaux au sens de la directive 69/335 et ne peut donc être assujettie au droit d'apport lors d'un transfert de son siège de direction effective d'un État membre vers un autre, du fait qu'elle ne serait pas considérée comme une société de capitaux dans l'État membre d'origine.

30 Il convient d'ajouter qu'une telle divergence de qualification, rendant applicable l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335, est, en revanche, possible lorsqu'il s'agit de sociétés visées à l'article 3, paragraphe 2, de celle-ci.

31 En effet, tout en disposant qu'«est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la directive [69/335], toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs», cette disposition permet néanmoins aux États membres de ne pas considérer comme telles, pour la perception du droit d'apport, les sociétés, associations ou personnes morales ainsi

assimilées.

32 La marge d'appréciation ainsi reconnue aux États membres, qui n'existe pas en ce qui concerne les sociétés visées au paragraphe 1 dudit article, peut donc aboutir à ce qu'une entité déterminée soit qualifiée de société de capitaux dans un État membre alors qu'elle ne l'est pas dans un autre. Dans le cas d'une telle divergence de qualification, le transfert du siège de direction effective d'une entité concernée tomberait dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335.

33 De surcroît, la Cour a déjà dit pour droit que le fait de privilégier le critère de l'assujettissement dans l'État membre d'origine par rapport à celui de la qualification en tant que société de capitaux prévu à l'article 4, paragraphe 1, sous g), de la directive 69/335 est contraire aux prescriptions de cette dernière, dans la mesure où cela permettrait une imposition au titre du droit d'apport dans des cas où ladite directive ne le prévoit pas (voir, en ce sens, arrêt du 7 juin 2007, *Commission/Grèce*, C-178/05, non encore publié au Recueil, points 26 à 30).

34 En outre, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, si les États membres sont, conformément à l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335, libres d'exonérer du droit d'apport les apports en société, une telle exonération ne peut pas avoir pour conséquence de permettre à un autre État membre d'imposer lesdits apports (voir, en ce sens, arrêt du 12 janvier 2006, *Senior Engineering Investments*, C-494/03, Rec. p. I-525, point 43).

35 Dès lors, le fait qu'un État membre ait mis en œuvre la faculté prévue audit article 7, paragraphe 2, en supprimant le droit d'apport n'implique pas que, lors d'un transfert du siège de direction effective d'une société de capitaux de cet État membre vers un autre État membre, ce dernier puisse automatiquement soumettre cette opération audit droit.

36 Il résulte de tout ce qui précède que l'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la renonciation d'un État membre à la perception du droit d'apport ne fait pas obstacle à ce qu'une société appartenant à l'une des catégories mentionnées à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de cette directive soit qualifiée de société de capitaux pour la perception du droit d'apport au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de ladite directive lors du transfert de son siège de direction effective de cet État membre vers un autre État membre où ce droit est toujours exigé.

37 Cette interprétation étant donnée, il y a lieu d'ajouter que la question de l'éventuelle évasion fiscale qui résulterait de l'utilisation abusive des dispositions de la directive 69/335 ainsi interprétée a été soulevée au cours de la procédure devant la Cour.

38 À cet égard, même si, sur le plan formel, la juridiction de renvoi a limité ses questions à l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), ainsi que de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 69/335, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que la Cour lui fournisse tous les éléments d'interprétation du droit communautaire qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait ou non référence dans l'énoncé desdites questions (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 1990, *SARPP*, C-241/89, Rec. p. I-4695, point 8; du 4 mars 1999, *Conorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16, et du 26 avril 2007, *Alevizos*, C-392/05, non encore publié au Recueil, point 64).

39 Il y a donc lieu d'examiner si l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335 donnée au point 36 du présent arrêt peut contribuer à une utilisation abusive du droit communautaire en vue de contourner les dispositions d'une législation nationale telles que celles en cause au principal.

40 Tout d'abord, il convient de relever que la directive 69/335 ne contient aucune règle spécifiquement destinée à prévenir le risque d'évasion fiscale.

41 Toutefois, la Cour a déjà dit pour droit que l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (voir arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 69).

42 La protection déployée par le droit communautaire ne s'attache donc pas aux situations où un sujet de droit, personne physique ou morale, entend se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes communautaires dans le seul but de se soustraire à l'emprise de la législation d'un État membre.

43 Certes, la circonstance qu'une société ait été créée dans un État membre donné dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse n'est pas, à elle seule, suffisante pour conclure à l'existence d'un usage abusif de la réglementation communautaire.

44 Néanmoins, la constitution d'une société dans un État membre dans le cadre de montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû va au-delà de la protection que la directive 69/335 doit déployer en faveur des sociétés visées par celle-ci.

45 Il s'ensuit que les conséquences qui découlent de l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335 exposée au point 36 du présent arrêt ne doivent pas favoriser les conduites caractérisées par la réalisation de montages artificiels à seule fin d'obtenir un avantage fiscal.

46 Il appartient dès lors à la juridiction de renvoi de vérifier si les circonstances de la cause au principal recèlent des éléments objectifs constitutifs d'une telle pratique abusive.

47 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles que l'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que la renonciation d'un État membre à la perception du droit d'apport ne fait pas obstacle à ce qu'une société appartenant à l'une des catégories mentionnées à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de cette directive soit qualifiée de société de capitaux pour la perception du droit d'apport au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de ladite directive lors du transfert de son siège de direction effective de cet État membre vers un autre État membre où ce droit est toujours exigé. Toutefois, une telle interprétation ne saurait aboutir à favoriser des conduites caractérisées par la réalisation de montages artificiels à seule fin d'obtenir un avantage fiscal. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les circonstances de la cause au principal recèlent des éléments objectifs constitutifs d'une telle pratique abusive.

Sur les dépens

48 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé

devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

L'article 4, paragraphes 1, sous g), et 3, sous b), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, et par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, doit être interprété en ce sens que la renonciation d'un État membre à la perception du droit d'apport ne fait pas obstacle à ce qu'une société appartenant à l'une des catégories mentionnées à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de cette directive soit qualifiée de société de capitaux pour la perception du droit d'apport au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous g), de ladite directive lors du transfert de son siège de direction effective de cet État membre vers un autre État membre où ce droit est toujours exigé. Toutefois, une telle interprétation ne saurait aboutir à favoriser des conduites caractérisées par la réalisation de montages artificiels à seule fin d'obtenir un avantage fiscal. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les circonstances de la cause au principal recèlent des éléments objectifs constitutifs d'une telle pratique abusive.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.