

|

62001J0442

Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 26 juin 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR contre Finanzamt Charlottenburg. - Demande de décision préjudicielle: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Sixième directive TVA - Champ d'application - Prestations de services à titre onéreux - Admission d'un associé dans une société de personnes en contrepartie du versement d'un apport en numéraire. - Affaire C-442/01.

Recueil de jurisprudence 2003 page I-06851

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Prestations de services à titre onéreux - Notion - Admission d'un nouvel associé dans une société de personnes moyennant un apport en numéraire - Exclusion

directive du Conseil 77/388, art. 2, point 1)

Sommaire

Une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, si la simple prise de participations financières dans une entreprise ne constitue pas, en elle-même, une activité économique au sens de la sixième directive, il en va de même de la cession de telles participations.

(voir points 38, 40, 43 et disp.)

Parties

Dans l'affaire C-442/01,

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

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

et

Finanzamt Charlottenburg,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-P. Puissech, président de chambre, M. C. Gulmann, Mmes F. Macken et N. Colneric, et M. J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, par Me D. Ulrich, Rechtsanwalt,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de Me A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement allemand, représenté par M. W.-D. Plessing, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, assisté de Me A. Böhlke, à l'audience du 15 janvier 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 février 2003,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 27 septembre 2001, parvenue à la Cour le 16 novembre suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (ci-après «KapHag») au Finanzamt Charlottenburg, une administration fiscale, au sujet de l'applicabilité de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au cas où une société de personnes admet un associé moyennant un apport en numéraire.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens ainsi que les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de cette directive prévoit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 L'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent [¼]:

[¼]

d) les opérations suivantes:

[¼]

5. les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres [¼]».

6 Aux termes de l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la même directive:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[¼]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;

b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;

c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;

d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;

e) prévoir, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.»

7 L'article 19, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive précise:

«1. Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

- au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

- au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ou à celles visées à l'article 13 sous B sous d), lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires. [$\frac{1}{4}$]»

La réglementation nationale

8 L'article 1er, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 1991 I, p. 351, ci-après l'«UStG») dispose:

«Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes:

1. les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur effectue à l'intérieur du pays à titre onéreux, dans le cadre de son entreprise [¼]

[...]»

9 Selon l'article 4 de l'UStG:

«Parmi les opérations relevant de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, sont exonéré[e]s:

[¼]

8. [¼]

f) les opérations et négociations concernant les parts de sociétés et d'autres groupements de personnes.

[¼]»

10 L'article 15 de l'UStG prévoit:

«[¼]

2) Est exclue de la déduction de l'impôt payé en amont la taxe sur les livraisons et l'importation de biens ou les autres prestations que l'entrepreneur utilise aux fins des opérations suivantes:

1. les opérations exonérées;

[¼]

4) Si l'entrepreneur utilise un bien livré ou importé aux fins de son entreprise, ou une autre prestation, en partie seulement en vue de réaliser des opérations qui excluent la déduction de l'impôt payé en amont, n'est pas déductible la partie des montants d'impôt payé en amont qui est économiquement imputable auxdites opérations. L'entrepreneur peut déterminer les sommes partiellement non déductibles en procédant à une évaluation objective.

[¼]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 KapHag est une société civile («Gesellschaft bürgerlichen Rechts») de droit allemand dont les associés sont les sociétés LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (ci-après «LOGOS 1»), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (ci-après «LOGOS 2») ainsi que MM. Moegelin, Tiemann et Mehnert.

12 KapHag avait pour objet d'acquérir un droit de superficie («Erbbaurecht») sur un terrain sis à Berlin (Allemagne), d'y construire des bâtiments dans un centre commercial, d'exploiter ces bâtiments par une location ou une mise en gérance et de les maintenir en l'état. Ce droit de superficie a été acquis par LOGOS 1 et LOGOS 2, réunies au sein de KapHag. Le 2 août 1991, MM. Moegelin et Tiemann sont devenus associés de celle-ci.

13 KapHag devait prendre la forme d'un fonds immobilier fermé. Des associés pourraient y être admis jusqu'à concurrence de 38 402 000 DEM, plus 5 % d'agios. Les conditions contractuelles générales (ci-après les «CCG»), convenues le 1er octobre 1991, faisaient mention du contrat de société de KapHag ainsi que d'autres contrats à conclure ou conclus par elle.

14 Le 12 novembre 1991, M. Mehnert a fait connaître son intention d'entrer dans KapHag à concurrence d'un montant total de 38 402 000 DEM. Le 13 novembre 1991, les associés de celle-ci ont décidé d'abroger une partie des CCG et sont convenus d'une version définitive du contrat de société de KapHag ainsi que d'autres parties des CCG.

15 Par note d'honoraires du 19 décembre 1991, Me Severin, avocat, a facturé à KapHag la somme de 75 000 DEM, plus 10 500 DEM au titre de la TVA, pour une consultation juridique et l'établissement dudit contrat de société. La consultation juridique portait sur le concept du fonds et sur la fondation de la société.

16 Dans sa déclaration de TVA pour l'année 1991, KapHag a déduit ce montant de TVA en tant que taxe payée en amont.

17 Après un contrôle fiscal, le Finanzamt Charlottenburg a, par décision du 17 février 1998, refusé ladite déduction en invoquant les dispositions des articles 4, point 8, sous f), et 15, paragraphe 2, de l'UStG.

18 La réclamation et le recours introduits par KapHag contre cette décision du 17 février 1998 ont été rejetés.

19 KapHag a introduit dès lors un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof.

20 Celui-ci tend à considérer qu'une société de personnes effectue, lors de l'admission d'un associé en contrepartie d'un apport en nature ou en numéraire, une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, laquelle prestation est exonérée conformément à l'article 13, B, sous d), point 5, de la même directive. Cependant, cette conception lui semble sujette à caution au motif que l'admission d'un associé se fait sur le fondement, non pas d'un contrat bilatéral entre le nouvel associé et la société, mais d'un contrat de société conclu entre associés, de sorte que, du point de vue du droit civil, il serait possible de considérer que le nouvel associé obtient sa part dans la société non pas de celle-ci mais des autres associés. C'est notamment pour cette raison que la doctrine conclurait qu'il n'y a pas de prestation à titre onéreux de la société dans une telle hypothèse.

21 En admettant qu'il existe une prestation de la part de la société et que cette prestation doive être exonérée conformément à l'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive, la question se poserait de savoir s'il s'agit d'une opération pour laquelle les articles 17 et 19 de la sixième directive prévoient une déduction de la taxe payée en amont. Ce ne serait pas le cas si l'émission de parts de société constitue une opération accessoire au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive. Le Bundesfinanzhof tend à estimer qu'il s'agit en l'espèce d'une telle opération accessoire, mais relève qu'il serait contraire au marché commun, dans lequel les capitaux circulent librement, que la collecte de capitaux propres par l'émission de parts de sociétés de personnes ait des conséquences fiscales différentes dans les divers États membres.

22 Considérant que la solution du litige au principal nécessite une interprétation de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) Une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire effectue-t-elle envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE?

2) Est-on dans ce cas en présence d'une opération accessoire au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la directive 77/388/CEE et l'assujetti peut-il exciper de cette disposition, selon laquelle de telles opérations accessoires n'excluent pas la déduction de l'impôt payé en amont?»

Sur la première question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

23 Selon KapHag, une société de personnes n'est pas en mesure de détenir ses propres parts et encore moins de les transmettre ou de les octroyer. Dans les sociétés de personnes, seuls les associés détiendraient les parts sociales. Partant, eux seuls pourraient céder des parts à un nouvel associé. L'entrée d'un nouvel associé dans une société de personnes existante reposerait sur un contrat passé, non pas entre cet associé et ladite société, mais entre le nouvel associé et les autres associés. Il s'ensuivrait que l'octroi de parts sociales à un nouvel associé dans une société de personnes ne constitue pas une prestation de services de la part de la société.

24 En outre, les perspectives de profit que représenterait une part sociale ne pourraient pas faire l'objet d'une prestation de services de la société. D'après la jurisprudence de la Cour, la recherche de recettes sous la forme d'une participation aux bénéfices ne serait pas la contrepartie de l'acquisition d'une participation.

25 Par ailleurs, l'apport du nouvel associé ne serait pas effectué à titre onéreux. En effet, cet apport ne serait pas considéré comme l'acquisition «à titre onéreux» d'une part de société, mais serait conçu comme l'exécution de l'obligation générale de favoriser l'objet de la société, qui découlerait seulement de cette acquisition.

26 Pour ces raisons, il conviendrait de répondre par la négative à la première question préjudicielle.

27 Le gouvernement allemand fait valoir que, lorsqu'une société de personnes émet de nouvelles parts, elle effectue une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2 de la sixième directive.

28 En effet, d'un côté, entre le prestataire et le bénéficiaire de la prestation, il existerait une relation juridique dans le cadre de laquelle un échange de prestations réciproques s'effectuerait. La rémunération versée par le bénéficiaire, à savoir le paiement en numéraire, constituerait la contrepartie du service rendu par le prestataire, à savoir l'octroi d'une part de société. D'un autre côté, il y aurait un lien intrinsèque entre la prestation réalisée et la rémunération obtenue. Le nouvel associé réaliserait un paiement en faveur de la société avec l'objectif de participer à la vie de celle-ci en tant qu'entreprise. Le versement de son apport en numéraire conditionnerait l'acquisition de son statut d'associé. Il s'agirait donc d'une opération imposable au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

29 Toutefois, cette opération serait exonérée au titre de l'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive, selon lequel sont exonérées «les opérations [¼] portant sur [¼] les parts de sociétés ou d'associations».

30 Dans ce contexte, il ne serait pas possible de procéder à une déduction de la taxe payée en amont. En effet, il ressortirait de la jurisprudence de la Cour que, lorsqu'un assujetti fournit un service à un autre assujetti qui l'utilise pour une opération exonérée, ce dernier n'a pas le droit de

déduire la TVA déjà acquittée.

31 La Commission fait valoir que, selon une jurisprudence constante, la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne constituent pas une activité économique au sens de la sixième directive. Même si cette jurisprudence concerne les holdings, la même conclusion vaudrait pour l'admission, comme en l'espèce, d'un associé dans une société de personnes.

32 La Commission se demande s'il pourrait en aller différemment en cas d'immixtion directe ou indirecte dans la gestion de la société où s'est opérée la prise de participation. Elle considère qu'une telle immixtion ne saurait résulter seulement de l'acquisition ou de l'exercice du statut d'associé. Il faudrait à cet égard que l'associé exerce des activités supplémentaires, lesquelles feraient défaut dans l'affaire au principal.

33 Par ailleurs, l'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive ne serait pas pertinent pour ce qui est de la simple acquisition de parts sociales. Cette disposition ne s'appliquerait pas à la création de parts sociales lors de l'acquisition initiale, mais concernerait des opérations portant sur des parts sociales déjà existantes.

34 La Commission propose donc à la Cour de répondre à la première question préjudicielle qu'une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers ce dernier une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

Appréciation de la Cour

35 La première question préjudicielle vise à savoir si une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire effectue envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

36 Il convient de rappeler qu'il résulte de l'article 2 de la sixième directive, qui définit le champ d'application de la TVA, que, à l'intérieur d'un État membre, seules les activités ayant un caractère économique sont soumises à cette taxe. En vertu de l'article 4, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante, une de ces activités économiques. La notion d'activités économiques est définie à l'article 4, paragraphe 2, de la même directive comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

37 Selon la jurisprudence de la Cour (arrêts du 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rec. p. I-3111, point 12, et du 6 février 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, Rec. p. I-745, points 13 et 14), l'article 4 de la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA. La Cour a précisé que le concept d'«exploitation», au sens du paragraphe 2 dudit article, se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système de la TVA, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence.

38 Néanmoins, la Cour a également précisé que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques, au sens de la sixième directive, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti. En effet, la simple prise de participations financières dans une entreprise ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien (voir arrêt *Harnas & Helm*, précité, point 15).

39 Il en découle que l'entrée d'un nouvel associé dans une société de personnes moyennant un apport en numéraire, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, ne constitue pas une activité économique, au sens de la sixième directive, de la part de l'associé.

40 Si la prise de participations ne constitue pas, en elle-même, une activité économique au sens de la sixième directive, il en va de même de la cession de telles participations (arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Rec. p. I-3013, point 33).

41 L'admission d'un nouvel associé dans une société de personnes ne constitue donc pas une prestation de services envers lui.

42 Dans ce contexte, il est indifférent de savoir si l'admission du nouvel associé doit être considérée comme le fait de la société elle-même ou comme celui des autres associés, car, en tout état de cause, l'admission d'un nouvel associé ne constitue pas une prestation de services à titre onéreux au sens de la directive.

43 À la lumière de ce qui précède, il convient de répondre à la première question préjudicielle qu'une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

Sur la seconde question préjudicielle

44 Eu égard à la réponse apportée à la première question préjudicielle, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

45 Les frais exposés par le gouvernement allemand et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 27 septembre 2001, dit pour droit:

Une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.