ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

12 novembre 2009 *

Dans l'affaire C-441/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 8 juillet 2008, parvenue à la Cour le 7 octobre 2008, dans la procédure

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

contre

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. K. Schiemann et P. Kūris, juges,

* Langue de procédure: le polonais.

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: M[me] R. Şereş, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 septembre 2009,

considérant les observations présentées:

— pour Elektrownia Pątnów II sp. zoo, par M[me] N. Półtorak, radca prawny,

— pour le gouvernement polonais, par M. M. Dowgielewicz et M[mes] A. Rutkowska et A. Kraińska, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M[me] M. Afonso et M[me] K. Herrmann, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque, et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 2003, L 236, p. 33, ci-après la «directive 69/335»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Elektrownia Pątnów II sp. zoo (ci-après «Elektrownia Pątnów») au Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur de la chambre fiscale de Poznan) au sujet de l'application de la loi polonaise relative à l'imposition des actes en matière de rassemblements de capitaux.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3 L'article 1er de la directive 69/335 permet aux États membres de percevoir un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 de cette directive, et dénommé «droit d'apport».

4 L'article 3 de la directive 69/335 définit la notion de «société de capitaux». Ce sont notamment, pour ce qui concerne la République de Pologne, des sociétés constituées conformément au droit polonais et portant les noms suivants: «spółka akcyjna» (société anonyme) et «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością» (société à responsabilité limitée).

5 L'article 4, paragraphe 1, sous c), de cette directive énumère, parmi les opérations soumises au droit d'apport, «l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature».

6 Cet article 4, paragraphe 2, sous c), énonce:

«2. Peuvent continuer à être soumises au droit d'apport les opérations suivantes, dans la mesure où elles étaient taxées au taux de 1 % à la date du 1er juillet 1984:

[…]

c) l'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société».

7 L'article 5 de la directive 69/335 fixe la base de l'imposition au titre du droit d'apport. Aux termes de son paragraphe 1:

«Le droit est liquidé:

a) dans le cas de constitution d'une société de capitaux, de l'augmentation de son capital social ou de l'augmentation de son avoir social, opérations visées à l'article 4, paragraphe 1, sous a), c) et d): sur la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport. […]

[…]

e) dans les cas d'emprunts visés à l'article 4, paragraphe 2, sous c) et d): sur le montant nominal de l'emprunt contracté».

8 L'article 5, paragraphe 3, second tiret, de cette directive dispose:

«3. Le montant sur lequel le droit est liquidé en cas d'augmentation du capital social ne comprend pas:

[…]

— le montant des prêts contractés par la société de capitaux qui sont convertis en parts sociales et qui ont déjà été soumis au droit d'apport».

9 L'article 10 de ladite directive précise:

«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.

[…]»

La législation nationale

La législation applicable avant l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne

10 Conformément à l'article 1er de la loi relative à l'impôt sur les actes de droit civil (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), du 9 septembre 2000 (ci-après la «loi pcc»):

«1. Sont soumis à l'impôt:

1) les actes de droit civil suivants:

[…]

k) les contrats de société (actes constitutifs);

2) les modifications apportées aux contrats mentionnés au point 1 si elles entraînent une augmentation de l'assiette de l'impôt sur les actes de droit civil,

[…]

3. Dans le cas d'un contrat de société, on entend par modification du contrat:

[…]

4) les versements complémentaires, les prêts consentis à la société par les associés (actionnaires) ainsi que la concession à titre gratuit de biens ou de droits patrimoniaux par un associé (un actionnaire) à la société».

11 L'article 4, point 1, de la loi pcc dispose:

«4. L'obligation fiscale au titre de l'impôt sur les actes de droit civil incombe:

1) aux parties aux actes de droit civil […]»

12 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de cette loi:

«Sous réserve du paragraphe 2, l'obligation d'acquitter l'impôt incombe solidairement aux personnes physiques, aux personnes morales et aux entités organisées dénuées de personnalité morale qui sont parties aux actes de droit civil […]»

13 Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, point 8, sous d), de ladite loi, la base d'imposition est constituée:

«en cas de prêt consenti à la société par l'associé ou l'actionnaire — par le montant ou la valeur du prêt».

14 Conformément à l'article 2 de la loi portant modification de la loi relative à l'impôt sur les actes de droit civil (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych), du 19 décembre 2003:

«Les actes de droit civil pour lesquels l'obligation fiscale a pris naissance avant la date d'entrée en vigueur de la présente loi restent régis par les dispositions antérieures à celle-ci.»

La législation applicable après l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne et jusqu'au 31 décembre 2006

15 Aux termes de l'article 1er de la loi pcc, telle que modifiée par la loi du 19 décembre 2003 (ci-après la «loi pcc modifiée»):

«1. Sont soumis à l'impôt:

1) les actes de droit civil suivants:

[…]

k) les contrats de société (actes constitutifs),

2) les modifications apportées aux contrats mentionnés au point 1 si elles entraînent une augmentation de l'assiette de l'impôt sur les actes de droit civil […]

3. Dans le cas d'un contrat de société, on entend par modification du contrat:

[…]

2) pour une société de capitaux: l'apport ou l'augmentation d'un apport à la société, dont la valeur a pour effet d'accroître le capital social, ainsi que les versements complémentaires […]»

16 L'article 1a de la loi pcc modifiée dispose:

«Au sens de la présente loi, on entend par:

[…]

2) société de capitaux: une société à responsabilité limitée ou par actions […]»

17 Aux termes de l'article 3 de cette loi:

«1. L'obligation fiscale naît:

[…]

2) à la date d'adoption de la résolution portant sur l'augmentation du capital de la société personne morale».

18 Conformément à l'article 4 de ladite loi:

«L'obligation fiscale au titre de l'impôt sur les actes de droit civil incombe:

[…]

2) à la société ayant la personnalité morale — en cas d'augmentation du capital social».

19 Aux termes de l'article 6 de la même loi:

«1. la base d'imposition est constituée:

[…]

8) pour le contrat de société:

[…]

b) en cas de modification du contrat — par la valeur des apports augmentant le capital social ou par le montant de l'augmentation du capital social.

[…]»

20 L'article 7 de la loi p.c.c. modifiée dispose:

«1. Les taux d'imposition sont fixés aux montants ci-après:

[…]

9) sur les contrats de société: 0,5 %».

21 Aux termes de l'article 9 de ladite loi:

«Les actes de droit civil suivants sont exonérés d'impôt:

[…]

10) les prêts accordés:

[…]

h) par l'associé (l'actionnaire) d'une société de capitaux».

Le litige au principal et la question préjudicielle

22 Elektrownia Pątnów est la filiale de la société Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (ci-après la «société mère»). Cette dernière a, entre 2002 et 2004, consenti à Elektrowni Pątnów une série de prêts. Conformément à la loi polonaise qui était applicable à l'époque, Elektrowni Pątnów a acquitté l'impôt sur les actes de droit civil sur les emprunts qu'elle avait contractés.

23 Par un accord du 25 juillet 2005, la société mère a conclu avec Elektrownia Pątnów une convention qui prévoyait le transfert à cette dernière des créances dont elle disposait au titre des prêts, en contrepartie d'une souscription aux parts d'Elektrownia Pątnów.

24 Cette compensation a eu pour effet d'éteindre la dette d'Elektrownia Pątnów à l'égard de la société mère et d'augmenter le capital social de la filiale.

25 En outre, la société mère a souscrit à la majoration du nominal de chacune desdites parts pour un montant total correspondant à sa créance envers Elektrownia Pątnów.

26 L'augmentation du capital social d'Elektrownia Pątnów, décidée par une résolution adoptée le 27 juillet 2005 par l'assemblée générale des associés de cette société, constituait, conformément à la loi polonaise, une modification du contrat de société. Cette opération a été soumise, conformément à la législation polonaise, à l'impôt sur les actes de droit civil.

27 Elektrownia Pątnów a alors saisi l'administration fiscale d'une réclamation au motif qu'elle avait subi une double imposition au droit d'apport en cas de conversion de prêts en capital, contraire à l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335, entrée en vigueur sur le territoire de la République de Pologne le 1er mai 2004 à la suite de l'adhésion de cet État à l'Union européenne.

28 À la suite du rejet de sa réclamation, Elektrownia Pątnów a saisi le juge administratif. Celui-ci a rejeté sa requête. Elektrownia Pątnów s'est alors pourvue en cassation. C'est dans ce contexte que le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le droit communautaire (en particulier la directive 69/335[…]) oblige-t-il l'administration fiscale, lorsqu'elle soumet une augmentation de capital au droit d'apport, à tenir compte d'opérations portant sur le même apport et qui ont fait l'objet d'un droit d'apport avant la date d'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne?

En particulier, le mécanisme prévu à l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335 […] est-il applicable dans les cas où la conversion en parts de prêts accordés à une société de capitaux, telle que visée à l'article 4, paragraphe 2, sous c), de la directive, a lieu après l'adhésion, mais où ces prêts ont déjà antérieurement fait l'objet, sur la base

de la législation nationale en vigueur jusqu'au jour de l'adhésion, d'une taxation en vertu de principes définis dans la loi [pcc]?»

Sur la question préjudicielle

29 La juridiction de renvoi demande en substance si l'interdiction, posée à l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335, de tenir compte, pour le calcul du montant sur lequel le droit est liquidé en cas d'augmentation du capital social, du montant des prêts contractés par la société de capitaux qui sont convertis en parts sociales et qui ont déjà été soumis au droit d'apport s'applique dans l'hypothèse dans laquelle la conversion en parts sociales des prêts accordés à une société de capitaux a eu lieu après l'adhésion de l'État membre à l'Union européenne alors que ces prêts sont antérieurs à celle-ci et ont fait l'objet à cette époque d'une imposition conformément à la loi nationale qui était alors en vigueur.

30 Aux fins de répondre à cette question, il convient de tenir compte, quant à l'interprétation et à l'application de la directive 69/335, de la situation particulière d'un État, tel que la République de Pologne, qui a adhéré à l'Union européenne avec effet au 1er mai 2004 (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Rec. p. I-4985, point 25).

31 Il découle de cette constatation que la directive 69/335 n'était pas applicable dans cet État avant cette date. Toute mesure en matière d'imposition ou d'exonération des opérations relevant de la notion de rassemblements de capitaux était prise dans l'ordre juridique polonais, avant la date susvisée, sur la base du seul droit national (voir, en ce sens, arrêt Optimus — Telecomunicações, précité, point 26).

32 Il résulte, par ailleurs, d'une jurisprudence constante qu'une règle nouvelle s'applique immédiatement aux effets futurs d'une situation née sous l'empire de la règle ancienne

(voir, notamment, arrêt du 10 juillet 1986, Licata/CES, 270/84, Rec. p. 2305, point 31). En application de ce principe, la Cour a ainsi jugé que, en l'absence de disposition spécifique quant à l'application d'une disposition du traité CE dans l'acte relatif aux conditions d'adhésion d'un État membre, cette disposition devait être considérée comme étant d'application immédiate et liant cet État membre dès la date de son adhésion, de sorte qu'elle s'applique aux effets futurs des situations nées avant l'adhésion de ce nouvel État membre aux Communautés (voir, en ce sens, arrêts du 2 octobre 1997, Saldanha et MTS, C-122/96, Rec. p. I-5325, point 14, et du 29 janvier 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Rec. p. I-1049, point 50).

33 Il résulte également d'une jurisprudence constante que les règles communautaires de droit matériel doivent être interprétées, en vue de garantir le respect des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, comme ne visant des situations acquises antérieurement à leur entrée en vigueur que dans la mesure où il ressort clairement de leurs termes, de leurs finalités ou de leur économie qu'un tel effet doit leur être attribué (voir, notamment, arrêts du 10 février 1982, Bout, 21/81, Rec. p. 381, point 13; du 15 juillet 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Rec. p. I-4147, point 22, et Pokrzeptowicz-Meyer, précité, point 49).

34 En l'absence, dans l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, de disposition spécifique portant sur les conditions d'application dans le temps de la directive 69/335, il convient par conséquent, en vue de répondre à la question posée, de déterminer si une situation telle que celle en cause dans le litige au principal constitue une situation acquise antérieurement à l'entrée en vigueur de la directive 69/335 en Pologne et à laquelle cette directive ne pourrait donc s'appliquer rétroactivement qu'à la condition d'avoir clairement entendu produire cet effet, ou s'il s'agit d'une situation née avant l'entrée en vigueur en Pologne de cette directive, mais dont les effets futurs sont régis par cette directive à compter de son entrée en vigueur, conformément au principe selon lequel les règles nouvelles s'appliquent immédiatement aux situations en cours (voir, en ce sens, arrêt Pokrzeptowicz-Meyer, précité, point 51).

35 À cet égard, il convient de constater que la taxation des prêts en cause au principal, qui ont été contractés antérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, a eu lieu sur la base de la législation en vigueur à la date du fait générateur

de l'imposition, constitué par la rédaction des actes de droit civil qui ont constaté ces prêts. À cette date, il n'existait pas, dans la législation polonaise, de règles s'opposant à ce que ces actes soient taxés une première fois comme prêts, puis une seconde fois au moment de leur conversion éventuelle en augmentation de capital.

36 L'introduction dans le droit polonais d'une telle règle interdisant la nouvelle taxation des mêmes sommes au titre de leur incorporation au capital ne peut pas être considérée comme une remise en cause des impositions qui ont déjà eu lieu et comme ayant de ce fait un caractère rétroactif.

37 Cette règle a pour seul objet et pour seule portée d'empêcher une double taxation de la même base d'imposition et s'applique dès son entrée en vigueur tant aux prêts déjà contractés antérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, et donc à son entrée en vigueur dans l'ordre juridique polonais, et convertis postérieurement à cette adhésion en parts sociales, qu'aux prêts qui viendraient à être conclus postérieurement à cette adhésion.

38 Il découle de ce qui précède que l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335 constitue seulement une règle nouvelle qui s'applique immédiatement aux opérations réalisées après son entrée en vigueur en Pologne et qui entrent dans son champ d'application.

39 Il en résulte que l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335 impose de tenir compte, lors de la fixation de l'assiette du droit d'apport frappant l'augmentation de capital d'une société réalisée par la conversion en parts sociales, postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, de prêts contractés par cette même société avant cette adhésion, de la taxation antérieure de ces prêts sur la base de la législation nationale alors en vigueur.

40 Contrairement à ce que soutient la République de Pologne, une telle interprétation de la directive 69/335 ne revient nullement à l'appliquer rétroactivement à des faits antérieurs à l'adhésion de cet État membre, mais seulement à appliquer à compter de son entrée en vigueur l'interdiction d'une double taxation qu'elle comporte, ce qui conduit nécessairement à tenir compte également des impositions qui avaient déjà eu lieu avant cette entrée en vigueur.

41 Il n'y a, en outre, pas lieu pour la Cour de rechercher si, comme a semblé le soutenir la République de Pologne lors de l'audience, les éléments imposés antérieurement à son adhésion sur la base de la législation nationale qui était alors en vigueur correspondent entièrement ou partiellement aux éléments imposés postérieurement à cette adhésion, ce qui relève du seul juge saisi du litige au principal.

42 Dans ces conditions, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335 impose de tenir compte, lors de la fixation de l'assiette du droit d'apport frappant l'augmentation de capital d'une société réalisée par la conversion en parts sociales, postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, de prêts contractés par cette même société avant cette adhésion, de la taxation antérieure de ces prêts sur la base de la législation nationale alors en vigueur.

Sur les dépens

43 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 (sixième chambre) dit pour droit:

L'article 5, paragraphe 3, second tiret, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque, et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, impose de tenir compte, lors de la fixation de l'assiette du droit d'apport frappant l'augmentation de capital d'une société réalisée par la conversion en parts sociales, postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, de prêts contractés par cette même société avant cette adhésion, de la taxation antérieure de ces prêts sur la base de la législation nationale alors en vigueur.

Signatures