HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

12 noiembrie 2009 *

În cauza C-441/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 8 iulie 2008, primită de Curte la 7 octombrie 2008, în procedura

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, domnii K. Schiemann și P. Kūris, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 septembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Elektrownia Pątnów II sp. zoo, de doamna N. Półtorak, radca prawny;

— pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz și de doamnele A. Rutkowska și A. Kraińska, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna M. Afonso și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2003, L 236, p. 33, denumită în continuare „Directiva 69/335").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Elektrownia Pątnów II sp. zoo (denumită în continuare „Elektrownia Pątnów"), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directorul Camerei fiscale din Poznan), pe de altă parte, cu privire la aplicarea legii poloneze referitoare la impozitarea actelor în materia majorării de capital.

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

3 Articolul 1 din Directiva 69/335 permite statelor membre să aplice aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9 din această directivă, denumită în continuare „impozit pe capital".

4 Articolul 3 din Directiva 69/335 definește noțiunea „societate de capital”. În cazul Republicii Polone, acestea sunt, în special, societăți constituite conform dreptului polonez și care au următoarele denumiri: „spółka akcyjna” (societate pe acțiuni) și „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” (societate cu răspundere limitată).

5 Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din această directivă enumeră, printre operațiunile supuse impozitului pe capital, „o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel”.

6 Acest articol 4 alineatul (2) litera (c) prevede:

„(2) În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]:

[…]

(c) un împrumut contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății”.

7 Articolul 5 din Directiva 69/335 stabilește baza de impozitare a impozitului pe capital. Potrivit alineatului (1):

„Taxa este exigibilă [a se citi «Impozitul se aplică»]:

(a) în cazul înființării unei societăți de capital sau al creșterii de capital sau de părți sociale, conform articolului 4 alineatul (1) literele (a), (c) și (d): la valoarea actuală [a se citi «reală»] a activelor de orice fel ce reprezintă aportul membrilor sau care urmează să fie aportul membrilor, după deducerea obligațiilor de plată asumate și a cheltuielilor realizate de societate în urma fiecărei contribuții [a se citi «fiecărui aport»]. […]

[…]

(e) în cazul împrumuturilor, conform articolului 4 alineatul (2) literele (c) și (d): la valoarea nominală a împrumutului contractat”.

8 Articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din această directivă prevede:

„(3) Valoarea pentru care se aplică taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] în cazul unei creșteri de capital nu include:

[…]

— valoarea împrumuturilor contractate de societatea de capital care sunt convertite în acțiuni ale societății și pentru care s-a plătit deja taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»]".

9 Articolul 10 din directiva menționată precizează:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

(b) în cazul contribuțiilor [a se citi «aporturilor»], împrumuturilor sau prestărilor de servicii, care reprezintă o parte a tranzacțiilor menționate la articolul 4.

[…]"

Legislația națională

Legislația națională aplicabilă înainte de aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană

10 În conformitate cu articolul 1 din Legea privind impozitul pe actele de drept civil (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) din 9 septembrie 2000 (denumită în continuare „Legea pcc”):

„1. Sunt supuse impozitului:

1) următoarele acte de drept civil:

[…]

k) contractele de societate (acte constitutive);

2) modificările contractelor menționate la punctul 1 în măsura în care acestea determină o creștere a bazei de impozitare a impozitului pe actele de drept civil,

[…]

3. În cazul unui contract de societate, sunt considerate modificări ale contractului:

[…]

4) plățile suplimentare, împrumuturile acordate societății de către asociați (acționari), precum și cesiunea gratuită a dreptului de folosință asupra unor bunuri sau asupra unor drepturi patrimoniale, consimțită în favoarea societății de către un asociat (un acționar)".

11 Articolul 4 punctul 1 din Legea pcc prevede:

„4. Obligația fiscală aferentă impozitului pe actele de drept civil revine:

1) părților la actele de drept civil […]".

12 Potrivit articolului 5 alineatul 1 din această lege:

„Fără a aduce atingere alineatului 2, persoanele fizice, persoanele juridice și entitățile fără personalitate juridică părți la actele de drept civil […] sunt obligate solidar la plata impozitului".

13 Potrivit articolului 6 alineatul 1 punctul 8 litera d) din legea menționată, baza de impozitare se compune:

„în cazul unui împrumut acordat societății de către un asociat sau un acționar – din cuantumul sau valoarea împrumutului”.

14 În conformitate cu articolul 2 din Legea de modificare a legii privind impozitul pe actele de drept civil (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) din 19 decembrie 2003:

„Actele de drept civil pentru care obligația fiscală a luat naștere înainte de data intrării în vigoare a prezentei legi rămân guvernate de dispozițiile anterioare acesteia”.

Legislația aplicabilă după aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană și până la 31 decembrie 2006

15 Potrivit articolului 1 din Legea pcc, astfel cum a fost modificată prin Legea din 19 decembrie 2003 (denumită în continuare „Legea pcc modificată”):

„1. Sunt supuse impozitului:

1) următoarele acte de drept civil:

[…]

k) contractele de societate (acte constitutive),

2) modificările contractelor menționate la punctul 1 în măsura în care acestea determină o creștere a bazei de impozitare a impozitului pe actele de drept civil […]

3. În cazul unui contract de societate, sunt considerate modificări ale contractului:

[…]

2) în cazul unei societăți de capital: aportul sau creșterea aportului la societate, a cărui valoare are ca efect majorarea capitalului social, precum și plățile suplimentare […]”

16 Articolul 1a din Legea pcc modificată prevede:

„În sensul prezentei legi:

[…]

2) societatea de capital desemnează o societate cu răspundere limitată sau o societate pe acțiuni […]”

17 Potrivit articolului 3 din această lege:

„1. Obligația fiscală ia naștere:

[…]

2) la data adoptării hotărârii privind majorarea capitalului societății persoană juridică”.

18 În conformitate cu articolul 4 din legea menționată:

„Obligația fiscală aferentă impozitului pe actele de drept civil revine:

[…]

2) societății cu personalitate juridică – în cazul majorării capitalului social”.

19 Potrivit articolului 6 din aceeași lege:

„1. baza de impozitare se compune:

[…]

8) pentru contractul de societate:

[…]

b) în cazul modificării contractului – din valoarea aporturilor prin care se majorează capitalul social sau din cuantumul majorării capitalului social.

[…]”

20 Articolul 7 din Legea pcc modificată prevede:

„1. Nivelurile de impozitare se stabilesc după cum urmează:

[…]

9) asupra contractelor de societate: 0,5 %”.

21 Potrivit articolului 9 din legea menționată:

„Următoarele acte de drept civil sunt scutite de impozit:

[…]

10) împrumuturile acordate:

[…]

h) de asociatul (acționarul) unei societăți de capital".

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

22 Elektrownia Pątnów este filiala societății Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (denumită în continuare „societatea-mamă"). Între 2002 și 2004, aceasta din urmă a acordat o serie de împrumuturi societății Elektrownia Pątnów. În conformitate cu legea poloneză aplicabilă în acea perioadă, Elektrownia Pątnów a achitat impozitul pe actele de drept civil pentru împrumuturile pe care le contractase.

23 Printr-un acord din 25 iulie 2005, societatea-mamă a încheiat cu Elektrownia Pątnów o convenție prin care se prevedea transferul către aceasta din urmă a creanțelor pe care societatea-mamă le deținea în temeiul împrumuturilor, în schimbul unei subscrieri la părțile sociale ale Elektrownia Pątnów.

24 Această compensație a avut ca efect stingerea datoriei pe care Elektrownia Pątnów o avea față de societatea-mamă și majorarea capitalului social al filialei.

25 În plus, societatea-mamă a subscris la majorarea valorii nominale a fiecăreia dintre părțile sociale menționate, pentru o valoare totală corespunzătoare creanței sale împotriva Elektrownia Pątnów.

26 Majorarea capitalului social al Elektrownia Pątnów, convenită printr-o hotărâre adoptată la 27 iulie 2005 de adunarea generală a asociaților acestei societăți, reprezenta, conform legii poloneze, o modificare a contractului de societate. Această operațiune a fost supusă, conform legislației poloneze, impozitului pe actele de drept civil.

27 Ulterior, Elektrownia Pątnów a formulat la administrația fiscală o reclamație pentru motivul că a fost supusă unei duble impuneri a impozitului pe capital în cazul conversiunii unor împrumuturi în capital, contrar articolului 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335, intrată în vigoare pe teritoriul Republicii Polone la 1 mai 2004 ca urmare a aderării acestui stat la Uniunea Europeană.

28 În urma respingerii reclamației sale, Elektrownia Pątnów s-a adresat instanței administrative. Aceasta a respins acțiunea societății menționate. Ulterior, Elektrownia Pątnów a formulat recurs în casare. În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În temeiul dreptului comunitar (în special, Directiva 69/335[…]), autoritatea fiscală este obligată ca, în cazul aplicării impozitului pe capital unei majorări de capital, să ia în considerare operațiuni care privesc același capital și care au fost supuse impozitului pe capital înainte de data aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană?

Mai precis, mecanismul prevăzut la articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335 […] este aplicabil în cazurile în care conversiunea în părți sociale a împrumuturilor acordate unei societăți de capital, în sensul articolului 4 alineatul (2)

litera (c) din directivă, are loc după aderare, iar aceste împrumuturi au fost deja impozitate, în temeiul legislației naționale în vigoare până la data aderării, în conformitate cu principiile definite în Legea [pcc]?"

Cu privire la întrebarea preliminară

29 Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă interdicția, prevăzută la articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335, de a include, la calcularea valorii pentru care se aplică impozitul pe capital în cazul unei majorări de capital, valoarea împrumuturilor contractate de societatea de capital care sunt convertite în părți sociale ale societății și pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital se aplică în situația în care conversiunea în părți sociale a împrumuturilor acordate unei societăți de capital a avut loc după aderarea statului membru la Uniunea Europeană, iar aceste împrumuturi sunt anterioare aderării și au fost, în momentul respectiv, impozitate conform legislației naționale în vigoare la acea dată.

30 Pentru a răspunde la această întrebare a instanței de trimitere, trebuie să se țină cont, în ceea ce privește interpretarea și aplicarea Directivei 69/335, de situația specifică a unui stat precum Republica Polonă, care a aderat la Uniunea Europeană la 1 mai 2004 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 25).

31 Din această constatare reiese că Directiva 69/335 nu era aplicabilă în acest stat înainte de această dată. Orice măsură în materie de impozitare sau de scutire a operațiunilor care intră în sfera noțiunii de majorare de capital era luată în ordinea juridică poloneză, înainte de data menționată mai sus, numai pe baza dreptului național (a se vedea în acest sens Hotărârea Optimus – Telecomunicações, citată anterior, punctul 26).

32 Pe de altă parte, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că o normă nouă se aplică imediat efectelor viitoare ale unei situații născute sub imperiul normei anterioare (a se vedea în special Hotărârea din 10 iulie 1986, Licata/CES, 270/84, Rec., p. 2305,

punctul 31). Astfel, în temeiul acestui principiu, Curtea a apreciat că, în lipsa unei dispoziții specifice cu privire la aplicarea unei dispoziții a Tratatului CE în actul privitor la condițiile de aderare a unui stat membru, această dispoziție trebuia să fie considerată ca fiind de imediată aplicare și obligatorie pentru acest stat membru de la data aderării sale, astfel încât ea se aplică efectelor viitoare ale situațiilor născute înainte de aderarea acestui nou stat membru la Comunități (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 octombrie 1997, Saldanha și MTS, C-122/96, Rec., p. I-5325, punctul 14, și Hotărârea din 29 ianuarie 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Rec., p. I-1049, punctul 50).

33 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă de asemenea că normele comunitare de drept substanțial trebuie să fie interpretate, pentru a se garanta respectarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, în sensul că nu vizează situații apărute anterior intrării lor în vigoare decât în măsura în care reiese în mod clar din cuprinsul, din scopul și din economia acestora că trebuie să le fie atribuit un asemenea efect (a se vedea în special Hotărârea din 10 februarie 1982, Bout, 21/81, Rec., p. 381, punctul 13, Hotărârea din 15 iulie 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Rec., p. I-4147, punctul 22, și Hotărârea Pokrzeptowicz-Meyer, citată anterior, punctul 49).

34 Prin urmare, în lipsa unei dispoziții specifice, în cuprinsul Actului privind condițiile de aderare a Republicii Polone la Uniunea Europeană, referitoare la condițiile de aplicare în timp a Directivei 69/335, se impune ca, pentru a răspunde la întrebarea adresată, să se stabilească dacă o situație precum cea în discuție în acțiunea principală constituie o situație apărută anterior intrării în vigoare a Directivei 69/335 în Polonia și în privința căreia această directivă nu ar putea, așadar, să se aplice retroactiv decât cu condiția de a fi evidentă intenția producerii acestui efect sau dacă este vorba despre o situație născută înainte de intrarea în vigoare în Polonia a acestei directive, dar ale cărei efecte viitoare sunt reglementate de această directivă începând cu data intrării sale în vigoare, în conformitate cu principiul potrivit căruia normele noi se aplică imediat situațiilor în curs (a se vedea în acest sens Hotărârea Pokrzeptowicz-Meyer, citată anterior, punctul 51).

35 În această privință, trebuie să se constate că impozitarea împrumuturilor în discuție în acțiunea principală, care au fost contractate înainte de aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană, a avut loc pe baza legislației în vigoare la data faptului generator al impozitării, constând în redactarea actelor de drept civil prin care se atestă

împrumuturile. La această dată, în legislația poloneză nu existau norme care să interzică faptul ca aceste acte să fie impozitate, pentru prima dată, ca împrumuturi, iar ulterior, pentru a doua oară, în momentul conversiunii lor eventuale în majorare de capital.

36 Nu se poate considera că introducerea în dreptul polonez a unei astfel de norme, care interzice noua impozitare a aceloraşi sume ca urmare a încorporării lor în capital, repune în discuție impozitările care au fost deja efectuate și ar avea, pentru acest motiv, un efect retroactiv.

37 Această normă are ca unic obiectiv și ca unic efect împiedicarea unei duble impuneri a aceleiași baze de impozitare și se aplică de la intrarea sa în vigoare atât împrumuturilor deja contractate anterior aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană, prin urmare la intrarea sa în vigoare în ordinea juridică poloneză, și convertite ulterior acestei aderări în acțiuni, cât și împrumuturilor care au fost contractate ulterior acestei aderări.

38 Din ceea ce precedă rezultă că articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335 constituie exclusiv o normă nouă care se aplică imediat operațiunilor efectuate după intrarea în vigoare a acesteia în Polonia și care intră în domeniul său de aplicare.

39 Prin urmare, articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335 impune ca, la stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe capital aplicat majorării de capital al unei societăți, realizată prin conversiunea în părți sociale, după aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană, a unor împrumuturi contractate de aceeași societate înainte de această aderare, să se ia în considerare impozitarea anterioară a acestor împrumuturi pe baza legislației naționale în vigoare la acea dată.

40 Spre deosebire de ceea ce susține Republica Polonă, o astfel de interpretare a Directivei 69/335 nu implică în niciun caz aplicarea acesteia la situații de fapt anterioare aderării acestui stat membru, ci numai aplicarea, de la intrarea sa în vigoare, a interdicției dublei impuneri prevăzute de aceasta, ceea ce implică în mod necesar că trebuie să se ia în considerare de asemenea impozitele care au fost deja aplicate înainte de această intrare în vigoare.

41 În plus, nu este necesar ca, în speță, Curtea să analizeze, astfel cum pare să fi susținut Republica Polonă în cadrul ședinței, dacă elementele impozitate anterior aderării pe baza legislației naționale care era în vigoare în momentul respectiv corespund în întregime sau în parte elementelor impozitate ulterior acestei aderări, această analiză fiind de competența exclusivă a instanței naționale sesizate cu acțiunea principală.

42 În aceste condiții, se impune să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335 impune ca, la stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe capital aplicat majorării de capital al unei societăți, realizată prin conversiunea în părți sociale, după aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană, a unor împrumuturi contractate de aceeași societate înainte de această aderare, să se ia în considerare impozitarea anterioară a acestor împrumuturi pe baza legislației naționale în vigoare la acea dată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 5 alineatul (3) a doua liniuță din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană impune ca, la stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe capital aplicat majorării de capital al unei societăți, realizată prin conversiunea în părți sociale, după aderarea Republicii Polone la Uniunea Europeană, a unor împrumuturi contractate de aceeași societate înainte de această aderare, să se ia în considerare impozitarea anterioară a acestor împrumuturi pe baza legislației naționale în vigoare la acea dată.

Semnături