Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 18 décembre 2014[1]

Affaire C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
contre
Minister Finansów
[demande de décision préjudicielle

formée par le Wojewódzki Sąd Administracyjny (Pologne)]

«Fiscalité — Directive 2008/7/CE — Article 2 — Impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux — Soumission au droit d'apport des apports de capitaux en faveur d'une société en commandite par actions — Possibilité de qualifier une telle société de société de capitaux — Exonérations — Régime applicable aux entités poursuivant des buts lucratifs qui ne sont pas considérées comme des sociétés de capitaux»

I – **Introduction**

1. La présente demande de décision préjudicielle porte essentiellement sur l'interprétation de la notion de «société de capitaux», au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux[2].

2. Le litige au principal oppose une société à responsabilité limitée de droit polonais, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (ci-après «Drukarnia»), au Minister Finansów (ministre des Finances, ci-après le «Minister») au sujet du refus opposé par ce dernier de reconnaître à une société en commandite par actions de droit polonais (ci-après une «SCA») la qualité de société de capitaux au sens de la directive 2008/7 aux fins de l'imposition d'une taxe nationale dans le cadre d'une transformation de Drukarnia en SCA.

3. Cette affaire illustre l'autonomie de la directive 2008/7 par rapport aux spécificités du droit national des sociétés, dans la mesure où la détermination du champ d'application de la notion de «société de capitaux», au sens de ladite directive, implique d'aller au-delà de la qualification formelle de la société concernée en droit national.

1 — Langue originale: le français.
2 — JO L 46, p. 11.

II – **Le cadre juridique**

A – *Le droit de l'Union*

4. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2008/7:

«Aux fins de la présente directive, on entend par 'société de capitaux':

a) toute société revêtant une des formes énumérées à l'annexe I;

b) toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en Bourse;

c) toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation.»

5. Aux termes de l'article 2, paragraphe 2, de cette même directive «est assimilée à une société de capitaux, aux fins de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs».

6. L'article 9 de la directive 2008/7 dispose:

«Aux fins de la perception du droit d'apport, il est loisible aux États membres de ne pas considérer les entités visées à l'article 2, paragraphe 2, comme des sociétés de capitaux.»

B – *Le droit polonais*

7. L'article 1er, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur les actes de droit civil [3] (ci-après la «loi PCC») prévoit que sont soumis à l'impôt les actes de droit civil dont les contrats de société et les modifications apportées aux contrats de société si elles entraînent une augmentation de l'assiette de l'impôt sur les actes de droit civil.

8. L'article 1er, paragraphe 3, de la loi PCC précise que la notion de «modification du contrat de société» vise, dans l'hypothèse d'une société de personnes, «un apport ou l'augmentation d'un apport dont la valeur entraîne l'accroissement du patrimoine de la société ou l'augmentation de son capital social» et, dans l'hypothèse d'une société de capitaux, «l'augmentation du capital social au moyen d'apports ou de ressources de la société, ainsi que les versements complémentaires».

9. Les apports à une SCA font donc l'objet de la même imposition que les apports à une société de capitaux. L'article 2, point 6, de la loi PCC exclut, toutefois, de l'imposition les contrats de société et leurs modifications résultant de l'apport à une société de capitaux, en échange de parts ou d'actions de ladite société, de l'entreprise exploitée par une société de capitaux ou d'un établissement de ladite société, ainsi que de parts ou d'actions d'une autre société de capitaux donnant à celle-ci la majorité des droits de vote. Cette disposition constitue la mise en œuvre de l'obligation de transposition des dispositions combinées des articles 5, paragraphe 1, sous e) [4], et 4, paragraphe 1, sous b), de la directive

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, du 9 septembre 2000 (Dz. U de 2010, nº 101, position 649).

4 — L'article 5, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7 est ainsi rédigé:
«Les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte
[…]
e) sur les opérations de restructuration visées à l'article 4.»

2008/7 [5], et donc de l'obligation des États membres de ne soumettre les sociétés de capitaux à aucune imposition indirecte, sous quelque forme que ce soit, au titre des opérations de restructuration. Cette exonération prévue par la loi PCC s'applique aux sociétés de capitaux, à l'exclusion, par conséquent, d'une SCA, qui a été considérée, en vertu du droit polonais, comme une société de personnes.

III – **Les antécédents du litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour**

10. Envisageant de se transformer en SCA et d'augmenter ensuite son capital social par un apport en nature composé d'actions d'une autre SCA, d'actions d'une société anonyme, ainsi que des parts d'une société à responsabilité limitée, Drukarnia a déposé auprès de l'administration fiscale polonaise, le 21 septembre 2012, une demande portant sur l'interprétation des dispositions relatives à l'impôt sur les actes de droit civil. En effet, ainsi que le relève le Wojewódzki Sąd Administracyjny (Pologne), la loi PCC régit l'imposition du droit d'apport au sens de la directive 2008/7 [6].

11. Drukarnia a soutenu que les SCA étaient des sociétés de capitaux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2008/7. Ainsi, en vertu de l'application conjointe des articles 4, paragraphe 1, sous b), et 5, paragraphe 1, sous e), de cette directive, les opérations de transformation susmentionnées ne sauraient, selon elle, être soumises audit impôt.

12. Par rescrits du 20 novembre 2012, le Minister a considéré que les SCA de droit polonais n'entraient pas dans le champ d'application de la directive 2008/7. Il a relevé, d'une part, que seule une partie des parts et des membres des SCA remplissait les conditions permettant de les considérer comme des sociétés de capitaux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive 2008/7. D'autre part, la République de Pologne avait choisi de ne pas inscrire les SCA dans l'annexe I [7] de la directive 2008/7, mais avait préféré exercer l'option offerte par l'article 9 de cette directive, de sorte que les SCA ne sauraient pas davantage être considérées comme des sociétés de capitaux au sens de l'article 2, paragraphe 2, de ladite directive. Par conséquent, les articles 4, 5 et 7 de la directives 2008/7 ne s'appliqueraient pas à la SCA.

13. Drukarnia a saisi la juridiction de renvoi d'un recours en annulation dirigé contre les rescrits susvisés au motif qu'ils enfreindraient notamment l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2008/7. Le Minister a réitéré son argumentation et a conclu au rejet du recours.

14. Dans ces conditions, le Wojewódzki Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7 […], en ce sens qu'une SCA doit être considérée comme une société de capitaux s'il ressort du caractère juridique de cette société que seule une partie de son capital et de ses associés est susceptible de remplir les conditions prévues à l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de ladite directive?

5 — Selon ledit article 4, paragraphe 1, sous b):
«Aux fins de la présente directive, ne sont pas considérées comme des apports de capital les opérations de restructuration suivantes:
[…]
b) l'acquisition, par une société de capitaux en voie de création ou préexistante, de parts représentant la majorité des droits de vote d'une autre société de capitaux, pour autant que les parts acquises soient rémunérées au moins en partie par des titres représentatifs du capital de la première société. Lorsque la majorité des droits de vote est obtenue à la suite de plusieurs opérations, ne sont considérées comme des opérations de restructuration que l'opération grâce à laquelle la majorité des droits de vote est obtenue ainsi que toute opération ultérieure.»

6 — Voir arrêt Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — L'annexe I de la directive 2008/7 comprend la liste des «sociétés de capitaux» considérées comme telles conformément à l'ordre juridique national. Je note, à cet égard, que, à la lumière du droit allemand, espagnol, français et italien, une société en commandite par actions a été incluse dans l'annexe I.

2) En cas de réponse négative à la première question, l'article 9 de la directive 2008/7 […] doit-il être interprété de telle sorte que, en autorisant un État membre à ne pas considérer les entités visées à l'article 2, paragraphe 2, de la directive [2008/7] comme des sociétés de capitaux, il confère toute liberté à cet État membre quant à l'imposition [du droit d'apport auxdites entités]?»

15. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée à la Cour le 27 juin 2013. Des observations écrites ont été déposées par Drukarnia, le Minister, le gouvernement polonais ainsi que la Commission européenne. Drukarnia, le gouvernement polonais et la Commission ont été entendus lors de l'audience qui s'est tenue le 22 octobre 2014.

IV – **Sur la première question**

A – *Observations introductives*

16. Le litige au principal s'est noué autour de l'interprétation de l'article 2 de la directive 2008/7. À cet égard, il convient de relever que cette disposition vise quatre catégories de sociétés indépendamment de la forme sociale spécifique de l'organisme concerné [8]. Ainsi, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de ladite directive, la notion de «société de capitaux» s'entend, tout d'abord, des sociétés de capitaux que les États membres ont choisi d'inscrire dans l'annexe I de la directive 2008/7. Aux termes de cet article 2, paragraphe 1, sous b), la notion de «société de capitaux» s'entend, en outre, de toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont négociables en Bourse. Aux termes dudit article 2, paragraphe 1, sous c), la notion de «société de capitaux» vise également toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes qu'à concurrence de leur participation. Enfin, la quatrième catégorie est prévue à l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2008/7, lequel assimile à une société de capitaux, aux fins de ladite directive, «toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs».

17. En l'espèce, le juge national interroge la Cour sur le point de savoir si les conditions prévues à l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7 doivent être remplies par l'intégralité du capital et des associés de la société ou s'il suffit, au regard de la nature juridique de la société, que ces conditions soient remplies par une partie du capital et des associés de la société en cause.

18. Il ressort en effet du dossier que la SCA présente des caractéristiques hybrides, au regard de la distinction entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux, étant précisé que le droit polonais la qualifie de société de personnes [9]. Une SCA permet donc à un investisseur actif (le commandité) et un investisseur passif (l'actionnaire) de s'associer [10].

8 — Voir, en outre, la typologie fondée sur trois catégories d'entités proposée par l'avocat général Darmon dans ses conclusions dans l'affaire Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, points 7 et 8).

9 — Il ressort des débats lors de l'audience que les sociétés de personnes de droit polonais, la SCA y comprise, sont privées de la personnalité juridique. À cet égard, même en admettant que la directive 2008/7 est fondée sur la notion de personne morale (en ce qu'elle s'applique à des sociétés, des associations et d'autres personnes morales), il n'en demeure pas moins que la notion de personne morale n'est pas harmonisée en droit de l'Union. Il s'ensuit que le débat doctrinal à ce sujet est sans pertinence aux fins d'application de la directive 2008/7. En tout état de cause, il ressort du dossier que la SCA dispose de la capacité d'ester en justice et peut être titulaire des droits et d'obligations en son nom propre.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych;* commentaire sur l'article 1er, point 6, et sur l'article 125 du code des sociétés commerciales polonais; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej,* points 1.1 et suiv., Kluwer, 2007.

19. Ainsi que l'explique la juridiction de renvoi, les associés d'une SCA doivent comporter au moins un commandité et au moins un actionnaire. Le régime applicable au commandité est celui d'un associé d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite simple, tandis que le régime applicable à l'actionnaire est celui applicable à l'actionnaire d'une société de capitaux. En outre, pour l'ensemble des matières qui ne sont pas spécifiquement réglementées, les dispositions relatives aux sociétés anonymes sont applicables par analogie, à l'exception de la relation juridique des commandités, à laquelle s'applique les dispositions de la société en nom collectif, laquelle est une société de personnes par excellence.

20. Eu égard à sa nature mixte, le capital de la SCA se compose de deux types de capitaux, à savoir, d'une part, du capital social («*kapitał zakładowy*»), correspondant aux actions que régissent mutatis mutandis les dispositions relatives à la société anonyme du code des sociétés commerciales polonais [11] (ci-après le «CSC»), et, d'autre part, du capital constitué par les apports des commandités («*kapitał udziałowy*»), auquel s'appliquent les dispositions régissant la société en nom collectif au sens du CSC.

21. À cet égard, dans leurs observations, Drukarnia et la Commission défendent l'interprétation selon laquelle les SCA sont des sociétés de capitaux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7, dans la mesure où ces dispositions n'exigent pas que l'ensemble des parts du capital social et des membres répondent aux conditions posées. Pour leur part, le Minister ainsi que le gouvernement polonais exposent le point de vue contraire. Ils soutiennent, d'une part, que compte tenu de la prépondérance de leur caractère personnel, cette forme de sociétés n'a pas été inscrite par la République de Pologne à l'annexe I de la directive 2008/7 et, d'autre part, qu'il ne ressort pas de l'article 2, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive 2008/7 qu'il suffirait, pour une société, de remplir les conditions visées uniquement pour une partie de son capital et de ses associés.

B – *Sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7*

1. Sur les objectifs et l'économie de la directive 2008/7

22. Il est de jurisprudence constante que lors de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte des termes de celle-ci et des objectifs qu'elle poursuit ainsi que de son contexte, la genèse de cette disposition pouvant également revêtir des éléments pertinents pour son interprétation [12].

23. Il découle également des exigences tant de l'application uniforme du droit de l'Union que du principe d'égalité de traitement que les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union européenne, une interprétation autonome [13]. Or, l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2008/7 détermine de manière impérative et uniforme pour tous les États membres les sociétés devant être réputées sociétés de capitaux au sens de cette directive [14]. Il s'ensuit, selon moi, que ladite disposition établit un concept autonome de «société de capitaux» et d'entité assimilée, tout en exigeant que lesdites sociétés constituent des sociétés, des associations ou d'autres personnes morales au sens du droit national [15].

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, du 15 septembre 2000 (Dz.U. de 2013, position 1030).

12 — En ce sens, voir, notamment, arrêt Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil (C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 50 ainsi que jurisprudence citée).

13 — Voir, en ce sens, arrêt Ekro (327/82, EU:C:1984:11, point 11).

14 — Voir, mutatis mutandis, arrêt ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, point 28).

15 — Voir, par rapport à la définition figurant à l'article 5, paragraphe 2, de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capiteaux (JO L 249, p. 25), arrêt Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, point 14).

24. En l'espèce, l'interprétation littérale se heurte au libellé de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2008/7, qui ne permet pas de répondre aisément à la question posée.

25. Sur le plan téléologique, il ressort des considérants 2 à 14 de la directive 2008/7, qui a procédé à une refonte de la directive 69/335 [16], que les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux donnent naissance à des discriminations, à des doubles impositions et à des disparités qui entravent la libre circulation des capitaux et que la meilleure solution consisterait à supprimer le droit d'apport. Toutefois, dans la mesure où les États membres qui appliquaient un droit d'apport ont trouvé inacceptables les pertes de recettes qui résulteraient de l'application immédiate d'une telle mesure, la possibilité de continuer de soumettre au droit d'apport harmonisé certaines opérations a été maintenue [17], sauf pour certaines opérations de restructurations, dont l'apport de patrimoines dans une société de capitaux [18].

26. Néanmoins, il est constant que la directive 2008/7 tend à promouvoir la liberté de circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur [19]. La directive 2008/7 vise donc à limiter autant que possible les effets négatifs du droit d'apport sur la libre circulation des capitaux et les conditions de concurrence au sein de l'Union et à obtenir la suppression des impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux [20].

27. En outre, dès lors que la directive 2008/7 a repris, à son article 2, la notion de «sociétés de capitaux», au sens de la directive 69/335, la jurisprudence de la Cour développée dans le contexte de cette dernière directive conserve toute sa pertinente aux fins d'interprétation de la directive 2008/7.

28. Il en ressort, notamment, «une caractérisation large de la notion de sociétés de capitaux qui n'est pas liée à une forme sociale spécifique» [21], ce qui favorise, à mon sens, une interprétation ouverte de ladite notion à la lumière de l'économie générale et des objectifs de la directive 2008/7 [22]. La Cour a ainsi admis que la directive s'appliquait à tout rassemblement de capitaux, même dépourvu de personnalité juridique dont le but est la recherche d'un bénéfice par la mise en commun de capitaux dans un patrimoine séparé [23].

29. Ainsi que l'a souligné l'avocat général Darmon, il ne s'agit pas «de procéder à un catalogue exhaustif de sociétés dont la structure juridique s'assimile à des sociétés de capitaux, mais uniquement d'appréhender, de la façon la plus large possible, tous les organismes susceptibles d'effectuer les opérations imposables» [24].

16 — Cette directive avait un double objectif, à savoir, premièrement, d'harmoniser de manière exhaustive les impôts frappant les rassemblements de capitaux (droit d'apport, droit de timbre et droit exigible sur les opérations de restructuration) en ce qui concerne tant leur structure que leur taux et, deuxièmement, d'empêcher les États membres de créer ou de percevoir d'autres impôts ayant des caractéristiques identiques.

17 — La Commission est tenue de présenter le rapport tous les trois ans sur l'application de ladite directive en vue de supprimer ce droit.

18 — En vertu de l'application conjointe des articles 4, paragraphe 1, sous b), et 5, paragraphe 1, sous e), de la directive 2008/7.

19 — Arrêt Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, point 20).

20 — La Cour a, en effet, considéré que tel était «l'objectif premier» de la directive 69/335, voir, en ce sens, arrêts Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, point 43); Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, point 31), et Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, point 49). Il n'en demeure pas moins que les travaux législatifs récents semblent redonner de l'actualité au droit d'apport à travers l'idée de taxe sur les transactions financières [proposition de directive du Conseil établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM (2011) 594 final], voir, Jurisclasseur Europe, fascicule 1650, Fiscalité indirecte, mise à jour le 1er octobre 2012.

21 — Arrêt Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, point 8), par rapport à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 69/335.

22 — Voir arrêt Commission/Grèce (C-178/05, EU:C:2007:317, point 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne,* Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), avril-juin 1998, p. 380, commentaire portant sur l'arrêt Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Voir ses conclusions dans l'affaire Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, point 6).

2. Sur l'examen des conditions énoncées par l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2008/7

30. L'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2008/7 prévoit que la notion de «société de capitaux» doit s'entendre de «toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en Bourse».

31. Il convient de relever d'emblée que la disposition précitée ne précise pas le seuil à partir duquel une société devrait être considérée comme remplissant les conditions de la notion de «société de capitaux» [25].

32. De surcroît, ladite directive n'exige nullement que les actions d'une société aient effectivement été déjà négociées en Bourse. Il en ressort plutôt qu'une simple possibilité de négociation est suffisante aux fins de la qualification d'une entité en tant que société de capitaux au sens de la même directive [26].

33. Il convient, toutefois, de garder à l'esprit qu'il ressort de la directive 2008/7 que cette dernière n'a vocation à s'appliquer qu'aux sociétés de capitaux, telles que définies par cette même directive, ainsi qu'aux sociétés, aux associations ou aux personnes morales poursuivant des buts lucratifs assimilées auxdites sociétés. Selon l'arrêt Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, ces dernières devraient aussi être considérées comme telles par un État membre pour la perception du droit d'apport [27]. En conséquence, je considère que le droit national ne saurait exclure une entité répondant aux critères énoncés à l'article 2, paragraphe 1, de ladite directive du champ de la notion de «société de capitaux», au sens de cette même directive.

34. En l'espèce, bien qu'il soit constant que la SCA polonaise ne figure pas à l'annexe I de la directive 2008/7, visée à l'article 2, paragraphe 1, sous a), de celle-ci [28], cette forme de société n'est néanmoins pas inconnue de la législation de l'Union, dès lors qu'elle figure en particulier à l'article 1er de la première directive sur les sociétés, telle que codifiée [29]. Ainsi, les garanties destinées à protéger les intérêts tant des associés que des tiers lui sont applicables. La SCA relève également des dispositions de la quatrième directive sur les sociétés [30]. En vertu de l'article 1er de la directive 2013/34, lu en

25 — Les travaux législatifs n'indiquent pas qu'un tel seuil ait même été envisagé. Voir, à cet égard, proposition de directive du Conseil concernant les impôts indirects frappants les rassemblements de capitaux, COM (2006) 760 final, projet de rapport sur la proposition de directive du Conseil concernant les impôts indirects frappants les rassemblements de capitaux [COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)], PE 388.476v01-00 ainsi que le rapport sur la proposition de directive A6-0472/2007.

26 — Sur la qualification d'une coopérative agricole dont les parts sociales ne peuvent pas être négociées en Bourse en droit grec, voir arrêt Commission/Grèce (EU:C:2007:317, point 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, point 26. Je note que la présente affaire se distingue de ladite affaire Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, qui portait sur la perception du droit d'apport lors de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux dans un contexte temporel particulier. En l'espèce, il s'agit, en revanche, du point de vue du droit national, de la transformation d'une société de capitaux (sp. z o.o.) en une société de personnes de droit polonais (SCA).

28 — Il ressort du dossier que la société en commandite par actions est considérée comme une société de capitaux notamment en droit allemand, espagnol, français, italien, luxembourgeois et portugais.

29 — Directive 68/151/CEE du Conseil du 9 mars 1968 tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers (JO L 65, p. 8). Cette directive a été abrogée par la directive 2009/101/CE du Parlement européen et du Conseil, du 16 septembre 2009, tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers (JO L 258, p. 11).

30 — Directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11). Cette directive a été abrogée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil, du 26 juin 2013, relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (JO L 182, p. 19).

combinaison avec les annexes I et II de celle-ci, le législateur de l'Union a clairement qualifié la SCA de société de capitaux, tandis que la société en commandite simple de droit polonais ne relève pas du champ de cette directive, sauf si son commandité est une société de capitaux, y compris une SCA [31].

35. En outre, le CSC [32] prévoit l'application des dispositions régissant la société anonyme à la SCA pour tout ce qui concerne les aspects comparables à ceux d'une société de capitaux. Par conséquent, lui sont notamment applicables les dispositions de la directive 2001/34/CE [33]. Cette dernière directive a été transposée en droit polonais par la loi relative aux opérations sur instruments financiers [34], laquelle dispose que la notion de valeurs mobilières s'entend également des actions [35].

36. Il s'ensuit que les actions d'une SCA sont susceptibles d'être négociées en Bourse dans les mêmes conditions que les actions d'une société anonyme [36]. En revanche, les parts du commandité ne peuvent faire l'objet d'aucune négociation en Bourse, ainsi que cela ressort du dossier.

37. Je note, dans ce contexte, que l'idée de la «non complétude» des valeurs admises à la cote officielle n'est pas isolée en droit de l'Union, en ce qu'elle est autorisée également par la directive 2001/34 [37]. Admettre ainsi, en l'espèce, que seule une partie du capital est susceptible d'être négociée en Bourse s'inscrit dans un contexte plus large résultant du droit des sociétés de l'Union.

38. Par ailleurs, bien que la SCA soit considérée comme la forme la plus complexe de société de personnes empruntant des traits de son régime juridique aux sociétés de capitaux, elle n'en demeure pas moins, sous l'angle du droit national, une société de personnes [38]. Force est néanmoins de constater que le droit national admet des hypothèses qui dépassent une simple symétrie entre le statut du commandité et celui de l'actionnaire en autorisant, sous certaines conditions, une confusion des rôles entre ces derniers [39].

31 — Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2013/34:
«Les mesures de coordination prescrites par la présente directive s'appliquent aux dispositions […] des États membres relatives aux formes d'entreprises énumérées:
a) à l'annexe I;
b) à l'annexe II, lorsque tous les associés directs ou indirects de l'entreprise qui, en principe, sont indéfiniment responsables ont en fait une responsabilité limitée, en raison du fait qu'ils sont des entreprises:
i) dont la forme figure à l'annexe I; ou
ii) qui ne relèvent pas du droit d'un État membre mais ont une forme juridique comparable à celle des entreprises énumérées à l'annexe I.»
La SCA figure à l'annexe I de cette directive

32 — Voir article 126, paragraphe 1, sous 2), du CSC.

33 — Directive du Parlement européen et du Conseil du 28 mai 2001 concernant l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle et l'information à publier sur ces valeurs (JO L 184, p. 1), telle que modifiée par la directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil, du 4 novembre 2003 (JO L 345, p. 64, ci-après la «directive 2001/34»).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, du 29 juillet 2005 (Dz U de 2005, nº 183, position 1538), dont l'article 2, paragraphe 1, point 1, lu en combinaison avec l'article 3, paragraphe 1, sous a), vise les actions.

35 — À cet égard, l'argument du gouvernement polonais selon lequel le capital de la SCA ne serait pas négociable en Bourse si l'actionnaire de la SCA possédait uniquement des actions nominatives ne saurait prospérer dès lors qu'il ne s'agit que d'une possibilité résultant du CSC. De surcroît, ledit gouvernement admet qu'un actionnaire d'une SCA peut détenir les actions au porteur susceptibles d'être négociées en Bourse.

36 — Voir, également, jurisprudence de la Cour suprême administrative polonaise, dont il ressort que les SCA contiennent un élément de l'apport en capital («*element wkładu kapitałowego*»), lequel implique que les actions peuvent être cotées, notamment, en Bourse. Ainsi c'est non pas la société, mais les instruments financiers qu'elle émet qui sont admis à la négociation sur un marché réglementé (arrêt de la Cour suprême administrative du 3 juin 2014, II FSK 1667/12, accessible sur le site: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Voir articles 43, paragraphe 4, et 49 de la directive 2001/34.

38 — Voir Kidyba, A., op. cit.; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH,* PPH, octobre 2012.

39 — Ainsi, aux termes de l'article 127, paragraphe 3, du CSC, une personne juridique peut être commandité, ce qui implique qu'une société à responsabilité limitée, voire même une société anonyme, peuvent, en principe, exercer ce rôle. En outre, l'article 132 du CSC n'exclut pas que le commandité réalise, sous certaines conditions, un apport au capital social de la SCA. En effet, alors qu'il est interdit de procéder à une augmentation du capital social consécutive à un apport d'un commandité au capital social, une telle augmentation est admise à la suite d'une souscription d'actions nominatives par un actionnaire, y compris dans l'hypothèse où cet actionnaire est commandité, voir Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej,* PPH, mars 2008.

39. Enfin, il ressort du dossier que la qualification de la SCA en tant que société de capitaux a été abordée par la jurisprudence nationale, en particulier celle de la Cour administrative suprême polonaise qui s'est prononcée en faveur d'une telle qualification de la SCA [40].

40. Tous ces éléments corroborent la thèse selon laquelle la SCA présente les caractéristiques d'une entité au sein de laquelle sont rassemblés des capitaux qui devraient pouvoir circuler sans entrave à l'intérieur de l'Union conformément à l'objectif de la directive 2008/7.

41. En effet, ainsi que l'a souligné l'avocat général Tizzano, «le choix de limiter le champ de l'harmonisation communautaire au droit d'apport aux sociétés de capitaux est vraisemblablement dicté par le point de vue selon lequel les capitaux rassemblés au sein de ce type de sociétés peuvent circuler aisément à l'intérieur de la Communauté: c'est donc à ces sociétés qu'il fallait s'adresser pour 'promouvoir la libre circulation des capitaux' […]. La notion de 'société de capitaux' couvre des modèles sociaux portés en tout cas à permettre ou à favoriser la circulation des parts sociales» [41].

42. Les observations qui précèdent m'amènent donc à considérer que la SCA polonaise relève de la notion de «société de capitaux», au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2008/7.

3. Sur l'examen subsidiaire des conditions prévues à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7

43. Selon l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7, la notion de «société de capitaux» s'entend aussi de «toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation».

44. En l'espèce, il ressort du dossier que le commandité répond indéfiniment des dettes de la société et la cession de ses droits et obligations est en principe subordonnée à l'accord des associés. À l'inverse, l'actionnaire ne répond pas des engagements de la société et les actions d'une SCA sont cessibles. La cession d'actions nominatives peut être subordonnée à l'accord de la société ou autrement limitée à l'instar des actions nominatives des sociétés anonymes [42]. Enfin, il est constant que la SCA est une société poursuivant des buts lucratifs.

45. Compte tenu des arguments développés aux points 35 à 37 des présentes conclusions portant sur l'absence de l'exigence de complétude, l'analyse relative à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/7 milite également en faveur de la thèse selon laquelle la SCA doit être considérée comme une société de capitaux au sens de cette directive.

46. En tout état de cause, en réponse à l'argument présenté lors de l'audience par le gouvernement polonais selon lequel, l'article 12, paragraphe 2, de ladite directive 2008/7 ferait obstacle à ce que la SCA relève du champ d'application de la directive, je souhaite souligner que le libellé de cette disposition, laquelle vise à éviter une double imposition et concerne une exclusion de la base imposable du droit d'apport, me semble, au contraire, plaider dans un sens tout à fait opposé. En effet, il ressort de ladite disposition qu'un État membre peut notamment exclure de la base imposable

40 — Voir arrêt de la Cour suprême administrative polonaise du 7 mai 2014, II FSK 1980/12, ainsi que l'analyse doctrinale plaidant en faveur d'une telle qualification Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE,* Przegląd Podatkowy, avril 2014, p. 41.

41 — Voir ses conclusions dans l'affaire Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, point 26).

42 — Voir article 337, paragraphe 2, du CSC.

du droit d'apport le montant de l'apport effectué par un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux. Or, une telle structure n'est envisageable que dans une SCA ou toute entité hybride similaire, ce qui confirme qu'une telle société relève bien du champ d'application de la directive 2008/7.

47. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose de répondre à la première question posée en ce sens que la SCA polonaise relève de la notion de la société de capitaux au sens de la directive 2008/7.

V – **Sur la seconde question**

48. Dans la présente affaire, la juridiction nationale pose à la Cour une seconde question dans l'hypothèse d'une réponse négative à la première question. Bien que je propose de répondre par l'affirmative à la première question, je souhaite néanmoins apporter une observation au sujet de la portée de l'article 9 de la directive 2008/7. En effet, par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 9 de la directive 2008/7 permet aux États membres d'exonérer les SCA du droit d'apport ou si, au contraire, cette disposition permet aux États membres d'écarter du champ d'application de la directive 2008/7 le droit sur les apports à de telles sociétés.

49. La proposition de la Commission relative à la directive 2008/7 précisait que «l'article 2 paragraphe 2, […] a pour objet d'empêcher que des activités en principe équivalentes ne soient soumises à un traitement fiscal différent en raison de la forme juridique choisie. La deuxième phrase de l'ex-article 3, paragraphe 2, a été insérée à l'article 9 pour des raisons rédactionnelles. Elle prévoit que les États membres ne sont pas tenus de considérer certaines entités comme des sociétés de capitaux aux fins de la perception du droit d'apport» [43].

50. À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 (devenu article 2, paragraphe 2, de la directive 2008/7) vise à appréhender, en vue de la perception du droit d'apport, les sociétés, les associations ou les personnes morales qui, tout en ayant la même fonction économique que les sociétés de capitaux proprement dites, à savoir la recherche d'un bénéfice par la mise en commun de capitaux dans un patrimoine séparé, ne remplissent pas les critères de la notion de «société de capitaux» telle que définie au paragraphe 1 du même article. L'article 3, paragraphe 2, de la directive 69/335 laisse toutefois aux États membres la faculté de limiter la portée de l'assimilation qui y est prévue, en leur permettant de soustraire à la perception du droit d'apport certaines catégories de sociétés de capitaux assimilées [44].

51. Ainsi, lorsqu'un État membre décide de ne pas considérer comme sociétés de capitaux certaines entités qui ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2008/7, en faisant usage de l'option que lui octroie l'article 9 de la directive 2008/7, le droit d'apport à de telles entités n'est pas visé par le champ d'application de cette directive et peut dès lors être librement régi par des dispositions de droit national [45]. La marge d'appréciation ainsi reconnue aux États membres, qui n'existe pas en ce qui concerne les sociétés visées au paragraphe 1 de l'article 2 de la directive 2008/7, peut donc aboutir à ce qu'une entité déterminée soit assimilée aux sociétés de capitaux dans un État membre alors qu'elle ne l'est pas dans un autre [46].

52. Par conséquent, l'article 9 de la directive 2008/7 autorise les États membres à exclure les entités concernées du champ d'application de ladite directive.

43 — Proposition de directive COM (2006) 760 final, point 2.

44 — Arrêt Commission/Grèce (EU:C:2007:317, points 43 et 44).

45 — Voir, en ce sens, arrêt Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Arrêt ING. AUER (EU:C:2007:658, point 32).

VI – **Conclusion**

53. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la première question posée par le Wojewódzki Sąd Administracyjny de la manière suivante:

L'article 2, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens qu'une société en commandite par actions de droit polonais, telle que celle en cause au principal, dont seule une partie du capital et de ses associés est susceptible de remplir les conditions prévues par lesdites dispositions doit être considérée comme une société de capitaux au sens de la directive 2008/7.