



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILO JÄÄSKINEN
prezentate la 18 decembrie 2014¹

Cauza C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
împotriva
Minister Finansów
[cerere de decizie preliminară formulată de

Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Fiscalitate — Directiva 2008/7/CE — Articolul 2 — Impozitarea indirectă a majorării de capital — Aplicarea impozitului pe capital în cazul aporturilor de capital ale unei societăți în comandită pe acțiuni — Posibilitatea de a califica această formă de societate drept societate de capital — Scutiri — Regimul aplicabil entităților cu scop lucrativ care nu sunt considerate societăți de capital”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește în esență interpretarea noțiunii „societate de capital” în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital².
2. Litigiul principal are loc între o societate cu răspundere limitată de drept polonez, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (denumită în continuare „Drukarnia”), pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul finanțelor, denumit în continuare „Minister”), pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a considera o societate în comandită pe acțiuni de drept polonez (denumită în continuare „SCA”) drept societate de capital în sensul Directivei 2008/7, în vederea aplicării unei taxe naționale în cadrul transformării societății Drukarnia în SCA.
3. Prezenta cauză evidențiază autonomia Directivei 2008/7 în raport cu specificitățile dreptului național al societăților, în măsura în care stabilirea domeniului de aplicare al noțiunii „societate de capital” în sensul directivei menționate implică depășirea calificării formale a societății respective în dreptul național.

¹ — Limba originală: franceza.

² — JO L 46, p. 11.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7:

„În înțelesul prezentei directive «societate de capital» înseamnă:

- (a) orice societate constituită într-una din formele prevăzute în anexa I;
- (b) orice societate comercială, firmă, asociere sau persoană juridică care deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori;
- (c) orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ, ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, firmei, asociației sau persoanei juridice numai în limita numărului de acțiuni deținute.”

5. Potrivit articolului 2 alineatul (2) din aceeași directivă, „orice altă societate comercială, firmă, asociere sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerată societate de capital”.

6. Articolul 9 din Directiva 2008/7 prevede:

„În vederea aplicării impozitului pe capital, statele membre pot opta să nu considere entitățile menționate la articolul 2 alineatul (2) ca fiind societăți de capital.”

B – Dreptul polonez

7. Articolul 1 alineatul (1) din Legea privind impozitarea actelor juridice civile din 9 septembrie 2000³ (denumită în continuare „Legea PCC”) prevede că sunt supuse impozitului diverse acte de drept civil, printre care contractele de societate și modificările aduse contractelor de societate dacă determină o creștere a bazei de impozitare pentru impozitul asupra actelor de drept civil.

8. Articolul 1 alineatul 3 din Legea PCC precizează că noțiunea „modificare a contractului de societate” vizează, în ipoteza societăților de persoane, „aportul sau creșterea aportului, a cărui valoare are ca efect creșterea patrimoniului societății sau majorarea capitalului său social”; iar în ipoteza societăților de capital, „majorarea capitalului social prin aporturi sau resurse ale societății, precum și plățile suplimentare”.

9. Prin urmare, pentru aporturile la o SCA se aplică același impozit care se aplică aporturilor la o societate de capital. Cu toate acestea, articolul 2 punctul 6 din Legea PCC prevede o excepție de la impozitarea contractelor de societate și a actelor de modificare atunci când este vorba despre aportul la o societate de capital, în schimbul acordării de părți sociale sau de acțiuni, constând într-o întreprindere sau în partea organizațională a unei societăți de capital sau în părți sociale sau acțiuni la o altă societate de capital care conferă majoritatea drepturilor de vot în această societate. Prin această dispoziție este îndeplinită obligația de transpunere a articolului 5 alineatul (1) litera (e)⁴ coroborat cu

³ — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych din 9 septembrie 2000 (Dz. U 2010, nr. 101, poziția 649).

⁴ — Articolul 5 alineatul (1) litera (e) prevede:

„Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește

[...]

(e) restructurarea operațiunilor menționate la articolul 4.”

articolul 4 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/7⁵, și anume obligația creată în sarcina statelor membre de a nu impune nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește operațiunile de restructurare a societăților de capital. Această exonerare prevăzută de Legea PCC se referă la societățile de capital, așadar, nu cuprinde SCA, care sunt considerate, în temeiul dreptului polonez, societăți de persoane.

III – Istoricul cauzei, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

10. Întrucât intenționa să se transforme în SCA și să își majoreze ulterior capitalul social printr-un aport în natură constând în acțiuni la o altă SCA, acțiuni la o societate pe acțiuni, precum și părți sociale la o societate cu răspundere limitată, Drukarnia a depus la autoritatea fiscală poloneză, la 21 septembrie 2012, o cerere cu privire la interpretarea dispozițiilor privind impozitarea actelor de drept civil. Astfel, după cum arată Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polonia), Legea PCC reglementează aplicarea impozitului pe capital în sensul Directivei 2008/7⁶.

11. Drukarnia a susținut că SCA sunt societăți de capital în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/7. Astfel, în temeiul articolului 4 alineatul (1) litera (b) coroborat cu articolul 5 alineatul (1) litera (e) din această directivă, operațiunile de transformare menționate anterior nu pot fi supuse, în opinia societății Drukarnia, impozitului în cauză.

12. Prin interpretările individuale din 20 noiembrie 2012, Minister a considerat că SCA de drept polonez nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 2008/7. El a arătat, pe de o parte, că doar anumite părți sociale și anumiți membri ai SCA îndeplinesc condițiile care ar permite să fie considerate societăți de capital în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) sau litera (c) din Directiva 2008/7. Pe de altă parte, Republica Polonă a optat să nu înscrie SCA în anexa I⁷ la Directiva 2008/7, preferând în schimb să facă uz de opțiunea oferită de articolul 9 din această directivă, astfel încât, cu atât mai mult, SCA nu pot să fie considerate societăți de capital în sensul articolului 2 alineatul (2) din directiva menționată. În consecință, articolele 4, 5 și 7 din Directiva 2008/7 nu s-ar aplica în cazul SCA.

13. Drukarnia a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune în anulare împotriva interpretărilor individuale menționate anterior, pentru motivul că ar încălca mai ales articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7. Minister și-a reiterat argumentația și a solicitat respingerea acțiunii.

14. În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7 [...] trebuie interpretat în sensul că o SCA trebuie considerată societate de capital în cazul în care din natura juridică a acestei societăți rezultă că numai o parte a capitalului și a acționarilor poate îndeplini condițiile prevăzute la articolul 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din directivă?

5 — Potrivit articolului 4 alineatul (1) litera (b):

„În înțelesul prezentei directive, următoarele «operațiuni de restructurare» nu sunt considerate ca fiind aporturi de capital:
[...]

(b) achiziția de către o societate de capital, care se află în curs de constituire sau care există deja, a acțiunilor reprezentând majoritatea drepturilor de vot ale altei societăți de capital, atunci când contravaloarea acțiunilor dobândite constă cel puțin parțial în valori mobiliare reprezentând capitalul fostei societăți. În cazul în care majoritatea drepturilor de vot se obține în urma a două sau mai multe tranzacții, doar tranzacția în care se obține majoritatea drepturilor de vot și orice alte tranzacții ulterioare sunt considerate a fi operațiuni de restructurare.”

6 — A se vedea Hotărârea Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Anexa I la Directiva 2008/7 cuprinde lista societăților considerate „societăți de capital” în conformitate cu ordinea juridică națională. Remarcăm în această privință că, în lumina dreptului german, spaniol, francez și italian, societatea în comandită pe acțiuni a fost inclusă în anexa I.

- 2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, articolul 9 din Directiva 2008/7 [...] trebuie interpretat în sensul că, întrucât conferă statelor membre posibilitatea de a opta să nu considere entitățile menționate la articolul 2 alineatul (2) din Directiva [2008/7] ca fiind societăți de capital, recunoaște statelor membre libertatea de a alege dacă aplică sau nu aplică impozit [pe capital în cazul acestor entități]?”

15. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 27 iunie 2013. Drukarnia, Minister, guvernul polonez, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Drukarnia, guvernul polonez și Comisia au fost ascultate în ședința care a avut loc la 22 octombrie 2014.

IV – Cu privire la prima întrebare

A – *Observații introductive*

16. Litigiul principal s-a concentrat pe interpretarea articolului 2 din Directiva 2008/7. În această privință, trebuie arătat că această dispoziție vizează patru categorii de societăți independent de forma socială specifică a organismului în cauză⁸. Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, noțiunea „societate de capital” înseamnă mai întâi societățile de capital pe care statele membre au optat să le înscrie în anexa I la Directiva 2008/7. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b), noțiunea „societate de capital” înseamnă, în plus, orice societate comercială, firmă, asociere sau persoană juridică care deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c), noțiunea „societate de capital” înseamnă și orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ, ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale numai în limita numărului de acțiuni deținute. În sfârșit, a patra categorie este prevăzută la articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care asimilează noțiunii de societate de capital, în sensul directivei menționate, „orice altă societate comercială, firmă, asociere sau persoană juridică cu scop lucrativ”.

17. În speță, instanța națională solicită Curții să stabilească dacă condițiile prevăzute la articolul 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7 trebuie îndeplinite de întregul capital și de toți acționarii societății sau dacă este suficient, având în vedere natura juridică a societății, ca aceste condiții să fie îndeplinite de o parte a capitalului și a acționarilor societății în cauză.

18. Astfel, reiese din dosar că SCA prezintă caracteristici mixte în considerarea distincției dintre societățile de persoane și societățile de capital, cu precizarea că dreptul polonez o califică drept societate de persoane⁹. O SCA permite, așadar, asocierea unui investitor activ (asociatul comanditat) cu un investitor pasiv (acționarul)¹⁰.

19. După cum explică instanța de trimitere, printre asociații unei SCA trebuie să se numere cel puțin un comanditat și cel puțin un acționar. Regimul aplicabil asociatului comanditat este cel aplicabil asociatului unei societăți în nume colectiv sau al unei societăți în comandită simplă, în timp ce regimul aplicabil acționarului este cel aplicabil acționarului unei societăți de capital. În plus, în ceea ce

8 — A se vedea, în plus, tipologia întemeiată pe trei categorii de entități propusă de avocatul general Darmon în Concluziile prezentate în cauza Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, punctele 7 și 8).

9 — Din dezbaterile din cadrul ședinței rezultă că societățile de persoane de drept polonez, inclusiv SCA, nu au personalitate juridică. În această privință, chiar dacă admitem că Directiva 2008/7 se întemeiază pe noțiunea de persoană juridică (întrucât se aplică societăților, asocierilor și altor persoane juridice), nu este mai puțin adevărat că noțiunea de persoană juridică nu este armonizată în dreptul Uniunii. Prin urmare, dezbaterea doctrinară pe marginea acestui subiect nu este relevantă în scopul aplicării Directivei 2008/7. În orice caz, reiese din dosar că SCA poate sta în judecată și poate fi titulară de drepturi și de obligații în nume propriu.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; comentariu cu privire la articolul 1 punctul 6 și cu privire la articolul 125 din Codul societăților comerciale polonez; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, punctul 1.1. și următoarele, Kluwer, 2007.

privește toate celelalte aspecte care nu sunt reglementate în mod special, se aplică prin analogie dispozițiile privind societatea pe acțiuni, cu excepția raporturilor juridice în care sunt implicați acționarii comanditați, cărora li se aplică dispozițiile privind societatea în nume colectiv, o societate de persoane prin excelență.

20. Având în vedere natura mixtă a SCA, capitalul său este compus din două tipuri de capital: pe de o parte, din capital social („kapitał zakładowy”), corespunzător acțiunilor, care, *mutatis mutandis*, intră sub incidența dispozițiilor privind societatea pe acțiuni prevăzute de Codul societăților comerciale polonez (denumit în continuare „CSC”) ¹¹, și, pe de altă parte, din capital constituit prin aporturile acționarilor comanditați („kapitał udziałowy”), care intră sub incidența dispozițiilor aplicabile societății în nume colectiv în sensul CSC.

21. În această privință, Drukarnia și Comisia susțin în observațiile lor interpretarea potrivit căreia SCA sunt societăți de capital în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7, în măsura în care aceste dispoziții nu impun ca întregul capital social și toți membrii să îndeplinească condițiile prevăzute. În ceea ce îi privește, Minister și guvernul polonez susțin punctul de vedere contrar. Pe de o parte, aceștia susțin că, ținând seama de preponderența caracterului său personal, această formă de societate nu a fost înscrisă de Republica Polonă în anexa I la Directiva 2008/7 și, pe de altă parte, că din articolul 2 alineatul (1) litera (b) sau (c) din Directiva 2008/7 nu reiese că ar fi suficient ca o societate să îndeplinească condițiile prevăzute doar pentru o parte a capitalului său și pentru o parte din asociații săi.

B – Cu privire la interpretarea articolului 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7

1. Cu privire la obiectivele și la economia Directivei 2008/7

22. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, la interpretarea unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama de termenii acesteia și de obiectivele pe care le urmărește, precum și de contextul său, geneza acestei dispoziții putând de asemenea să ofere elemente importante pentru interpretarea ei ¹².

23. Din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, precum și a principiului egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie în mod normal să primească în întreaga Uniune Europeană o interpretare autonomă ¹³. Or, articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7 stabilește, în mod imperativ și uniform pentru toate statele membre, societățile care trebuie considerate societăți de capital în sensul acestei directive ¹⁴. În opinia noastră, rezultă că dispoziția menționată stabilește un concept autonom de „societate de capital” și de entitate asimilată acestei noțiuni, impunând în același timp condiția ca societățile respective să constituie societăți comerciale, firme, asocieri sau alte tipuri de persoane juridice în sensul dreptului național ¹⁵.

24. În speță, interpretarea literală se lovește de modul de redactare a articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7, ceea ce nu permite formularea cu ușurință a unui răspuns la întrebarea adresată.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, din 15 septembrie 2000 (Dz. U 2013, poziția 1030).

12 — A se vedea în acest sens în special Hotărârea Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punctul 50, precum și jurisprudența citată).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea Ekro (327/82, EU:C:1984:11, punctul 11).

14 — A se vedea, *mutatis mutandis*, Hotărârea ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, punctul 28).

15 — A se vedea, în raport cu definiția care figurează la articolul 5 alineatul (2) 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), Hotărârea Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, punctul 14).

25. În plan teleologic, reiese din considerentele (2)-(14) ale Directivei 2008/7, prin care s-a realizat o reformare a Directivei 69/335¹⁶, că impozitarea indirectă a majorării de capital generează discriminări, dublă impozitare și neconcordanțe care afectează libera circulație a capitalurilor și că cea mai bună soluție ar reprezenta-o eliminarea impozitului pe capital. Cu toate acestea, în măsura în care statele membre care au aplicat impozitul pe capital au considerat inacceptabilă diminuarea veniturilor care ar rezulta din aplicarea imediată a unei astfel de măsuri, s-a menținut posibilitatea de a aplica în continuare impozitul pe capital armonizat în cazul unor operațiuni¹⁷, cu excepția anumitor operațiuni de restructurare, printre care aportul de active la o societate de capital¹⁸.

26. Cu toate acestea, este cert că Directiva 2008/7 urmărește promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată esențială pentru crearea unei uniuni economice având caracteristici similare cu cele ale unei piețe interne¹⁹. Directiva 2008/7 urmărește, așadar, să limiteze pe cât posibil efectele negative ale impozitului pe capital asupra liberei circulații a capitalurilor și asupra condițiilor concurențiale din cadrul Uniunii și să obțină eliminarea impozitării indirecte aplicate majorării de capital²⁰.

27. În plus, întrucât Directiva 2008/7 a reluat, la articolul 2, noțiunea „societăți de capital” în sensul Directivei 69/335, jurisprudența Curții elaborată în contextul acestei din urmă directive își păstrează întreaga relevanță în scopul interpretării Directivei 2008/7.

28. Rezultă din aceasta, mai ales, „o caracterizare largă a noțiunii de societăți de capital care nu este legată de o formă socială specifică”²¹, ceea ce favorizează, în opinia noastră, o interpretare deschisă a noțiunii în cauză în lumina economiei generale și a obiectivelor Directivei 2008/7²². Astfel, Curtea a admis că directiva se aplică oricărei majorări de capital – chiar și lipsită de personalitate juridică – al cărei scop este obținerea unui beneficiu prin punerea în comun de capitaluri într-un patrimoniu separat²³.

29. După cum a subliniat avocatul general Darmon, nu se pune problema „să se întocmească un catalog exhaustiv al societăților a căror structură juridică poate fi calificată drept societate de capital, ci doar să se cuprindă, în cel mai larg mod posibil, toate organismele susceptibile de a efectua operațiunile impozabile”²⁴.

2. Cu privire la analiza condițiilor enunțate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/7

30. Articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/7 prevede că noțiunea „societate de capital” desemnează „orice societate comercială, firmă, asocierie sau persoană juridică care deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori”.

16 — Această directivă avea un dublu obiectiv, și anume, în primul rând, să realizeze o armonizare exhaustivă a impozitării aplicate majorării de capital (impozit pe capital, taxă de timbru și impozit aplicabil operațiunilor de restructurare) atât în ceea ce privește structura impozitării, cât și procentul acesteia, și, în al doilea rând, să împiedice statele membre să instituie sau să perceapă alte impozite cu caracteristici identice.

17 — Comisia are obligația de a prezenta din trei în trei ani raportul privind aplicarea directivei în scopul eliminării acestui impozit.

18 — În temeiul aplicării concomitente a articolului 4 alineatul (1) litera (b) și a articolului 5 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2008/7.

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

20 — Astfel, Curtea a considerat că acesta era „obiectivul principal” al Directivei 69/335; a se vedea în acest sens Hotărârile Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, punctul 43), Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, punctul 31) și Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctul 49). Nu este mai puțin adevărat că lucrările legislative recente par să readucă în actualitate impozitul pe capital prin intermediul ideii de taxă pe tranzacțiile financiare [Propunerea de directivă a Consiliului COM(2011) 594 final]; a se vedea *JurisClasseur Europe*, fasc. 1650, „Fiscalitatea indirectă”, actualizat la 1 octombrie 2012.

21 — Hotărârea Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, punctul 8). În raport cu articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335.

22 — A se vedea Hotărârea Comisia/Grecia (C-178/05, EU:C:2007:317, punctul 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), aprilie-iunie 1998, p. 380, comentariu privind Hotărârea Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — A se vedea Concluziile sale în cauza Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, punctul 6).

31. Trebuie arătat de la bun început că dispoziția citată anterior nu precizează pragul de la care o societate ar trebui să fie considerată ca îndeplinind condițiile cuprinse în noțiunea „societate de capital”²⁵.

32. În plus, directiva menționată nu impune în niciun caz condiția ca acțiunile unei societăți să fi fost deja tranzacționate efectiv la o bursă de valori. Reiese mai degrabă că simpla posibilitate de tranzacționare a acestora este suficientă pentru ca entitatea să fie considerată societate de capital în sensul aceleiași directive²⁶.

33. Este însă necesar să reținem că din Directiva 2008/7 reiese că aceasta din urmă nu este aplicabilă decât societăților de capital, astfel cum sunt definite de aceeași directivă, precum și societăților comerciale, firmelor, asocierilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ asimilate societăților menționate. Potrivit Hotărârii Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, acestea din urmă ar trebui să fie de asemenea considerate ca atare de un stat membru în vederea aplicării impozitului pe capital²⁷. În consecință, considerăm că dreptul național nu poate exclude din domeniul de aplicare al noțiunii „societate de capital” în sensul directivei o entitate care îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din aceeași directivă.

34. În speță, deși este evident că SCA poloneză nu figurează în anexa I la Directiva 2008/7, menționată la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din aceasta²⁸, totuși această formă de societate nu este necunoscută legislației Uniunii, întrucât figurează în special la articolul 1 din Prima directivă privind societățile, în versiune codificată²⁹. Astfel, garanțiile menite să protejeze atât interesele asociaților, cât și pe cele ale terților îi sunt aplicabile. De asemenea, SCA intră sub incidența dispozițiilor celei de a Patra directive privind societățile³⁰. În temeiul articolului 1 din Directiva 2013/34 coroborat cu anexele I și II la aceasta, legiuitorul Uniunii a considerat în mod clar SCA drept societate de capital, în timp ce societatea în comandită simplă de drept polonez nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive, cu excepția cazului în care asociatul său comanditat este o societate de capital, inclusiv o SCA³¹.

25 — Lucrările legislative nu indică faptul că un astfel de prag ar fi fost vreodată luat în considerare. A se vedea în această privință propunerea de directivă a Consiliului privind impozitarea indirectă a majorării de capital, COM(2006) 760 final, proiectul de raport cu privire la propunerea de directivă a Consiliului privind impozitarea indirectă a majorării de capital [COM(2006) 0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)], PE 388.476v01-00, precum și raportul cu privire la propunerea de directivă A6-0472/2007.

26 — În privința calificării unei cooperative agricole ale cărei părți sociale nu pot fi tranzacționate la bursa de valori în dreptul elen, a se vedea Hotărârea Comisia/Grecia (EU:C:2007:317, punctul 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, punctul 26. Remarcăm faptul că prezenta cauză se deosebește de cauza Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, care avea drept obiect aplicarea impozitului pe capital în cazul transformării unei societăți de persoane în societate de capital într-un context temporal particular. În speță este vorba, în schimb, din perspectiva dreptului național, despre transformarea unei societăți de capital (sp. z o.o.) într-o societate de persoane de drept polonez (SCA).

28 — Reiese din dosar că societatea în comandită pe acțiuni este considerată societate de capital printre altele în sistemele juridice francez, german, italian, spaniol, luxemburghez și portughez.

29 — Directiva 68/151/CEE din 9 martie 1968 de coordonare, în vederea echivalării, a garanțiilor impuse societăților în statele membre, în înțelesul articolului 58 al doilea paragraf din tratat, pentru protejarea intereselor asociaților sau terților (JO L 65, p. 8, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 3). Această directivă a fost abrogată de Directiva 2009/101/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 septembrie 2009 de coordonare, în vederea echivalării, a garanțiilor impuse societăților în statele membre, în înțelesul articolului 48 al doilea paragraf din tratat, pentru protejarea intereselor asociaților sau terților (JO L 258, p. 11).

30 — Directiva 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21). Această directivă a fost abrogată prin Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului (JO L 182, p. 19).

31 — Potrivit articolului 1 din Directiva 2013/34:

„Măsurile de coordonare prevăzute de prezenta directivă se aplică actelor [...] statelor membre privind tipurile de întreprinderi enumerate:

(a) în anexa I;

(b) în anexa II, atunci când toți asociații direcți sau indirecti ai întreprinderii cu răspundere nelimitată au, de fapt, răspundere limitată, ca urmare a acelor membrii care sunt întreprinderi:

(i) de tipul celor menționate în anexa I sau

(ii) care nu intră sub incidența legislației unui stat membru, dar a căror formă juridică este comparabilă cu cele enumerate în anexa I.” SCA figurează în anexa I la această directivă.

35. În plus, CSC³² prevede că dispozițiile care reglementează societatea pe acțiuni sunt aplicabile SCA pentru toate aspectele similare unei societăți de capital. În consecință, unei SCA i se aplică mai ales dispozițiile Directivei 2001/34/CE³³. Această din urmă directivă a fost transpusă în dreptul polonez prin Legea privind punerea în circulație a instrumentelor financiare³⁴, care prevede că în noțiunea de valori mobiliare sunt cuprinse și acțiunile³⁵.

36. Rezultă că acțiunile unei SCA sunt susceptibile de a fi tranzacționate la bursa de valori în aceleași condiții ca și acțiunile unei societăți pe acțiuni³⁶. În schimb, părțile sociale ale comanditatului nu pot face obiectul niciunei tranzacționări la bursa de valori, astfel cum reiese din dosar.

37. În acest context, remarcăm că ideea „caracterului incomplet” al valorilor admise la cota oficială nu este izolată în dreptul Uniunii, fiind autorizată și de Directiva 2001/34, citată anterior³⁷. A admite astfel, în speță, că numai o parte a capitalului este susceptibilă de a fi tranzacționată la bursa de valori se înscrie într-un context mai larg care decurge din dreptul societăților al Uniunii.

38. Pe de altă parte, deși SCA este considerată forma cea mai complexă de societate de persoane, al cărei regim juridic împrumută trăsături de la societățile de capital, ea rămâne totuși, din perspectiva dreptului național, o societate de persoane³⁸. Cu toate acestea, trebuie constatat faptul că dreptul național admite ipoteze care depășesc simpla simetrie între statutul de acționar comanditat și cel de acționar, autorizând în anumite condiții o suprapunere a celor două roluri³⁹.

39. În sfârșit, reiese din dosar că subiectul calificării unei SCA drept societate de capital a fost abordat de jurisprudența națională, în special de jurisprudența Curții Supreme Administrative a Poloniei, care s-a pronunțat în favoarea acestei calificări a SCA⁴⁰.

40. Toate aceste elemente susțin teza potrivit căreia SCA prezintă caracteristicile unei entități în cadrul căreia se realizează o acumulare de capitaluri care ar trebui să poată circula fără obstacole în interiorul Uniunii, în conformitate cu obiectivul Directivei 2008/7.

32 — A se vedea articolul 126 alineatul (1) punctul 2) din CSC.

33 — Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 28 mai 2001 privind admiterea valorilor mobiliare la cota oficială a unei burse de valori și informațiile care trebuie publicate cu privire la aceste valori mobiliare (JO L 184, p. 1, Ediție specială, 06/vol. 4, p. 43), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 4 noiembrie 2003 (JO L 345, p. 64, Ediție specială, 06/vol. 7, p. 23, denumită în continuare „Directiva 2001/34”).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi din 29 iulie 2005 (Dz. U 2005, nr. 183, poziția 1538), al cărei articol 2 alineatul (1) punctul 1 coroborat cu articolul 3 alineatul (1) litera (a) vizează acțiunile.

35 — În această privință, argumentul guvernului polonez potrivit căruia capitalul SCA nu ar fi tranzacționabil la bursa de valori dacă acționarul SCA ar deține numai acțiuni nominative nu poate fi primit, întrucât este vorba doar despre o posibilitate care decurge din CSC. În plus, guvernul menționat admite că un acționar al unei SCA poate să dețină acțiuni la purtător susceptibile de a fi tranzacționate la bursa de valori.

36 — A se vedea de asemenea jurisprudența Curții Supreme Administrative a Poloniei, din care reiese că SCA conțin un element de aport de capital („element wkładu kapitałowego”), care implică mai ales faptul că acțiunile pot fi cotate la bursa de valori. Astfel, nu societatea, ci instrumentele financiare pe care le emite aceasta sunt admise pentru tranzacționare pe o piață reglementată (hotărârea Curții Supreme Administrative din 3 iunie 2014, II FSK 1667/12, accesibilă pe site-ul: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — A se vedea articolul 43 alineatul (4) și articolul 49 din Directiva 2001/34.

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

39 — Astfel, potrivit articolului 127 alineatul (3) din CSC, o persoană juridică poate fi asociat comanditat, ceea ce implică faptul că o societate cu răspundere limitată și chiar o societate pe acțiuni pot, în principiu, să exercite acest rol. În plus, articolul 132 din CSC nu exclude posibilitatea ca acționarul comanditat să poată contribui, în anumite condiții, cu un aport de capital social la SCA. În acest sens, deși se interzice creșterea capitalului social prin aportul unui asociat comanditat la acesta, o astfel de creștere se admite prin subscriere de acțiuni nominative de către un acționar, inclusiv în ipoteza în care acest acționar este comanditat; a se vedea Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, martie 2008.

40 — A se vedea hotărârea Curții Supreme Administrative a Poloniei din 7 mai 2014, II FSK 1980/12, precum și analiza doctrinară care pledează în favoarea acestei calificări, Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, 4/2014, p. 41.

41. Astfel, după cum a subliniat avocatul general Tizzano, „alegerea de a limita domeniul de aplicare al armonizării comunitare a impozitului pe capital la societățile de capital se pare că este dictată de opinia potrivit căreia capitalurile acumulate în cadrul acestei forme de societăți pot circula cu ușurință în interiorul Comunității: prin urmare, la aceste societăți trebuie să se facă trimitere pentru «promovarea liberei circulații a capitalurilor» [...]. Noțiunea «societate de capital» cuprinde modele sociale care tind, în orice caz, să permită sau să favorizeze circulația părților sociale”⁴¹.

42. Având în vedere considerațiile care precedă, apreciem că SCA poloneză intră sub incidența noțiunii „societate de capital” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/7.

3. Cu privire la analiza cu titlu subsidiar a condițiilor prevăzute la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/7

43. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/7, noțiunea „societate de capital” cuprinde de asemenea „orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ, ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, firmei, asociației sau persoanei juridice numai în limita numărului de acțiuni deținute”.

44. În speță, reiese din dosar că asociatul comanditat are o răspundere nelimitată pentru datoriile societății, iar cesiunea drepturilor și a obligațiilor sale este condiționată în principiu de acordul asociaților. Dimpotrivă, acționarul nu este responsabil pentru angajamentele societății, iar acțiunile unei societăți în comandită pe acțiuni sunt transferabile. Transferarea acțiunilor nominative poate fi condiționată de acordul societății sau limitată în alt mod, după modelul acțiunilor nominative ale societăților pe acțiuni⁴². În sfârșit, este cert că SCA este o societate cu scop lucrativ.

45. Ținând seama de argumentele dezvoltate la punctele 35-37 din prezentele concluzii cu privire la lipsa cerinței privind caracterul complet, analiza referitoare la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/7 militează de asemenea în favoarea tezei potrivit căreia SCA trebuie considerată societate de capital în sensul directivei menționate.

46. În orice caz, ca răspuns la argumentul prezentat în ședință de guvernul polonez potrivit căruia articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2008/7 ar constitui un obstacol în calea includerii SCA în domeniul de aplicare al directivei, dorim să subliniem că textul acestei dispoziții, care urmărește evitarea unei duble impozitări și are drept obiect excluderea din baza de impunere a impozitului pe capital, pledează, ni se pare, dimpotrivă, într-un sens complet opus. Astfel, reiese din dispoziția menționată că un stat membru poate să excludă din baza de impunere a impozitului pe capital cuantumul aportului efectuat de un asociat care are răspundere nelimitată în raport cu obligațiile unei societăți de capital. Or, această structură nu poate fi luată în considerare decât în cazul unei societăți în comandită pe acțiuni sau în cazul oricărei entități mixte similare, ceea ce confirmă faptul că o astfel de societate intră în domeniul de aplicare al Directivei 2008/7.

47. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem să se răspundă la prima întrebare adresată în sensul că SCA poloneză intră sub incidența noțiunii de societate de capital în sensul Directivei 2008/7.

41 — A se vedea Concluziile sale în cauza Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, punctul 26).

42 — A se vedea articolul 337 alineatul (2) din CSC.

V – Cu privire la a doua întrebare

48. În prezenta cauză, instanța națională adresează Curții o a doua întrebare, în ipoteza unui răspuns negativ la prima întrebare. Deși propunem să se răspundă afirmativ la prima întrebare, dorim totuși să includem aici o observație cu privire la domeniul de aplicare al articolului 9 din Directiva 2008/7. Astfel, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 9 din Directiva 2008/7 permite statelor membre să exonereze SCA de impozitul pe capital sau dacă, dimpotrivă, această dispoziție permite statelor membre să excludă din domeniul de aplicare al Directivei 2008/7 impozitul pe capital în cazul acestor societăți.

49. Propunerea Comisiei cu privire la Directiva 2008/7 preciza că „articolul 2 alineatul (2) [...] are drept obiect să evite supunerea la tratamente fiscale diferite, pentru motivul formei juridice alese, a unor activități în principiu echivalente. A doua teză a ex-articolului 3 alineatul (2) a fost inserată în articolul 9 din motive de redactare. Ea prevede că statele membre nu sunt obligate să considere anumite entități drept societăți de capital în vederea aplicării impozitului pe capital”⁴³.

50. În această privință, Curtea a statuat deja că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 69/335 [devenit articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2008/7] are drept scop să cuprindă, în vederea aplicării impozitului pe capital, societățile comerciale, asociațiile sau persoanele juridice care, având aceeași funcție economică precum societățile de capital propriu-zise, și anume obținerea unui beneficiu prin punerea în comun de capitaluri într-un patrimoniu separat, nu îndeplinesc criteriile noțiunii „societate de capital”, astfel cum este definită la alineatul (1) al aceluiași articol. Articolul 3 alineatul (2) din Directiva 69/335 lasă totuși statelor membre opțiunea de a limita întinderea asimilării care este prevăzută în acesta, permițându-le să excludă de la aplicarea impozitului pe capital anumite categorii de societăți de capital asimilate⁴⁴.

51. În acest sens, atunci când un stat membru decide să nu considere societăți de capital anumite entități care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7, făcând uz de opțiunea pusă la dispoziția sa de articolul 9 din Directiva 2008/7, impozitul pe capital în cazul respectivelor entități nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive și, prin urmare, poate fi reglementat liber de dispozițiile de drept național⁴⁵. Marja de apreciere recunoscută astfel statelor membre, care nu există în ceea ce privește societățile menționate la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2008/7, poate conduce, așadar, la calificarea unei entități determinate drept societate de capital într-un stat membru, în timp ce în alt stat membru nu este calificată în acest mod⁴⁶.

52. În consecință, articolul 9 din Directiva 2008/7 autorizează statele membre să excludă entitățile în cauză din domeniul de aplicare al directivei menționate.

VI – Concluzie

53. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la prima întrebare adresată de Wojewódzki Sąd Administracyjny în sensul că:

„Articolul 2 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretat în sensul că o societate în comandită pe acțiuni de drept polonez, precum cea în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia numai o parte a capitalului și a acționarilor poate îndeplini condițiile prevăzute la dispozițiile menționate trebuie considerată societate de capital în sensul Directivei 2008/7.”

43 — Propunerea de directivă COM(2006) 760 final, punctul 2.

44 — Hotărârea Comisia/Grecia (EU:C:2007:317, punctele 43 și 44).

45 — A se vedea în acest sens Hotărârea Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Hotărârea ING. AUER (EU:C:2007:658, punctul 32).