

Affaire C-241/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

18 avril 2023

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

24 février 2023

Partie requérante :

P. sp. z o.o.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

ORDONNANCE

Le 24 février 2023

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne ;
ci-après la « juridiction de renvoi »)

[OMISSIS] [composition de la juridiction]

après examen, le **24 février 2023**,

lors de l'audience de l'**Izba Finansowa** (chambre financière),

ayant pour objet un pourvoi en cassation de **P. sp. z o.o. à [...]**

dirigé contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne)

du **29 mai 2018** [OMISSIS]

dans l'affaire relative au recours de **P. sp. z o.o. à [...]**

contre la décision du **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (directeur de la chambre fiscale de Varsovie)

du **30 juin 2017** [OMISSIS]

portant sur la **taxe sur la valeur ajoutée au titre du quatrième trimestre 2014 et du premier trimestre 2015**

rend l'ordonnance suivante :

1. en application de l'article 267 [OMISSIS] [TFUE], la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante : « Doit-on entendre par contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur pour les livraisons de biens, dont il est question à l'article 73 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, telle que modifiée), la valeur nominale des actions souscrites, ou leur valeur d'émission, si les parties ont stipulé que la contrepartie sera constituée de la valeur d'émission des actions ? »

[OMISSIS] [suspension de la procédure]

MOTIVATION

I. Cadre juridique

Droit de l'Union

Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, telle que modifiée ; ci-après la « directive TVA ») :

Article 73

Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Droit polonais

Dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [OMISSIS] (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services, Dz. U. 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée), ci-après la « loi sur la TVA » :

Article 29a

1. Sous réserve des paragraphes 2 à 5, des articles 30a à 30c, de l'article 32, de l'article 119 ainsi que de l'article 120, paragraphes 4 et 5, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir, de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, par le fournisseur ou le prestataire au titre de la vente, y compris les dotations, les subventions et autres versements supplémentaires de même nature reçus par le fournisseur ou le prestataire, ayant une incidence directe sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'assujetti.

Article 88, paragraphe 3a, point 4, sous b)

Lorsque les factures émises, les factures rectificatives ou les documents douaniers indiquent des montants qui ne correspondent pas à la réalité, les factures et documents douaniers ne peuvent pas servir de base, pour la partie concernant les postes pour lesquels des montants non conformes à la réalité ont été indiqués, à la réduction de la taxe due, au remboursement de l'excédent de taxe ou au remboursement de la taxe en amont.

II. Les faits

1. P. [...] (ci-après la « requérante ») a inclus dans sa déclaration au titre du quatrième trimestre 2014 et du premier trimestre 2015 les montants de la taxe sur la valeur ajoutée et les montants nets figurant sur les factures qui lui ont été délivrées : à savoir les factures n° [...] du 6 octobre 2014, n° [...] du 28 novembre 2014 et n° [...] du 31 décembre 2014 établies par W. [...]; et les factures n° [...] du 7 octobre 2014 et n° [...] du 28 novembre 2014, établies par B. (ayant pris ensuite la forme de B. [...]; ci-après « B. »), qui documentaient l'apport en nature à la requérante en échange d'actions émises dans le cadre d'une augmentation du capital social de cette dernière. Dans les contrats de transfert de biens immobiliers au titre d'un apport en nature (ci-après, les « contrats d'apport »), les parties ont stipulé que la contrepartie serait constituée du prix d'émission des actions. En conséquence, la requérante a accepté comme montant de la contrepartie la valeur d'émission des actions (c'est-à-dire la valeur des apports en nature effectués) et non leur valeur nominale (plusieurs fois inférieure).

2. Le directeur du premier bureau des impôts de W. [...] (ci-après « l'autorité de première instance »), par décision du 28 mars 2017, a fixé le montant de la TVA due par la requérante au titre du quatrième trimestre 2014 à 54 291 674,00 PLN ; le montant de l'excédent de taxe à reporter sur la période d'imposition suivante à 0,00 PLN, et a fixé la TVA due au titre du premier trimestre 2015 à 34 352 011,00 PLN. Selon l'autorité [de première instance], dans le cas des transactions décrites, la base d'imposition devrait être la valeur nominale des actions et non pas leur valeur d'émission plusieurs fois supérieure.

3. Après examen du recours, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (directeur de la chambre fiscale de W. ; ci-après « l'autorité d'appel »), par décision du 30 juin 2017, a confirmé la décision de l'autorité de première instance.

3.1. L'autorité d'appel a constaté que, par la résolution n° 1/2014 du 3 octobre 2014, P. [...] (ayant pris ensuite la forme de la requérante) a augmenté son capital social par l'émission de nouvelles actions à souscrire en contrepartie d'apports en nature et d'apports complémentaires en numéraire.

Pour documenter la livraison susmentionnée des biens énumérés dans le contrat du 3 octobre 2014, W. [...] a établi au nom de P. [...] le 6 octobre 2014 la facture n° [...]. L'autorité d'appel a considéré que la contrepartie effectivement obtenue par W. [...] au titre de la livraison des biens énumérés dans le contrat du 3 octobre 2014 était constituée de 4.767 actions de série « E » émises par P. [...] d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune. La valeur de cette contrepartie, convertie en numéraire s'élevait, au moment de l'acquisition des actions par W. [...], à 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Le montant ci-dessus est un montant brut, ce qui signifie que la base d'imposition de l'activité imposable documentée par la facture n° [...] était de 201 664,00 PLN et que le montant de la taxe était de 36 686,00 PLN.

L'autorité d'appel a estimé que les montants indiqués sur la facture n° [...], qui constituent les valeurs d'émission des actions, n'étaient pas entièrement conformes à la réalité et ne pouvaient pas constituer un motif ouvrant à l'intéressé un droit à déduction en vertu de l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

En outre, à la suite du contrat conclu le 3 octobre 2014 avec la requérante, B. a souscrit 2 100 actions, d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune, à un prix d'émission de 35 287,19 PLN par action. Pour documenter la livraison des biens énumérés dans ce contrat du 3 octobre 2014, B. a établi au nom de P. [...] la facture n° [...] du 7 octobre 2014. L'autorité a considéré que la contrepartie effectivement obtenue par B. au titre de la livraison des biens énumérés dans le contrat du 3 octobre 2014 était 2 100 actions de la série « E » émises par P. d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune. La valeur de cette contrepartie, convertie en numéraire, s'élevait, au moment de l'acquisition des actions par B., à 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). Le montant en question (105 000,00 PLN) était un montant brut, ce qui signifie que la base d'imposition de la transaction imposable mentionnée sur la facture n° [...] était de 90 804,32 PLN et que le montant de la taxe était de 14 195,68 PLN.

Selon l'autorité d'appel, les montants repris sur la facture n° [...] et correspondant aux valeurs d'émission des actions, en ce qu'ils n'étant pas entièrement conformes à la réalité, ne pouvaient pas fonder l'exercice par la partie de son droit à déduction au titre de l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

3.2. En outre, l'autorité d'appel a également établi que la requérante, par la résolution n° 1/2014 du 28 novembre 2014, avait augmenté le capital social en émettant de nouvelles actions, qui ont été souscrites en contrepartie d'apports en nature. Là encore, comme dans le cas de la résolution n° 1/2014 du 3 octobre 2014, les actions ont été souscrites par W. [...] et B. en contrepartie des apports en nature effectués (et des apports complémentaires en numéraire).

W. [...] a souscrit 1 164 actions, d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune, pour un prix d'émission de 35 287,19 PLN par action. B. [...] a souscrit 133 actions, d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune, pour un prix d'émission de 35 287,19 PLN par action.

Pour documenter la livraison des biens énumérés dans le contrat du 28 novembre 2014, W. [...] a établi au nom de P. [...] la facture n° [...] du 28 novembre 2014. L'autorité d'appel a considéré que la contrepartie effectivement obtenue par W. [...] au titre de la livraison des biens énumérés dans le contrat du 28 novembre 2014 et sur la facture n° [...] était constituée de 1 164 actions de série « F » émises par P. [...] d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune. La valeur de cette contrepartie, convertie en numéraire, s'élevait, au moment où W. [...] a acquis les actions, à 58 200,00 PLN (1 164 x 50,00). Le montant en question (58 200,00 PLN) est un montant brut, ce qui signifie que la base d'imposition de l'opération imposable mentionnée sur la facture n° [...] était de 28 250,57 PLN et que le montant de l'impôt était de 6 497,63 PLN.

L'autorité d'appel a considéré que les montants mentionnés sur la facture n° [...], en ce qu'ils ne sont pas entièrement conformes à la réalité, n'ouvraient pas de droit à déduction en vertu de l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

Pour documenter la livraison des biens énumérés dans le contrat du 28 novembre 2014, B. [...] a établi au nom de P. [...] la facture n° [...] du 28 novembre 2014. L'autorité d'appel a considéré que la contrepartie effectivement obtenue par B. [...] au titre de la livraison des biens énumérés dans le contrat du 28 novembre 2014 et sur la facture n° [...] était constituée de 133 actions de série « F » émises par P. [...] d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune. La valeur de cette contrepartie, convertie en numéraire, s'élevait, au moment où B. [...] a acquis les actions, à 6 650,00 PLN (133 x 50,00). Le montant en question (c'est-à-dire 6 650,00 PLN) est un montant brut, ce qui signifie que la base d'imposition de l'opération imposable mentionnée sur la facture n° [...] était de 5 411,34 PLN et que le montant de la taxe était de 1 238,66 PLN.

L'autorité d'appel a considéré que les montants mentionnés sur la facture n° [...], en ce qu'ils ne sont pas entièrement conformes à la réalité, n'ouvraient pas de droit à déduction en vertu de l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

3.3. En vertu de la résolution n° 1/2014 du 29 décembre 2014, P. [...] a augmenté le capital social en émettant de nouvelles actions à souscrire en échange d'apports en nature.

Pour documenter la livraison des biens énumérés dans le contrat du 29 décembre 2014, W. [...] a établi au nom de P. [...] la facture n° [...] du 31 décembre 2014. L'autorité d'appel a considéré que la contrepartie effectivement obtenue par W. [...] au titre de la livraison des biens mentionnés dans le contrat du 29 décembre 2014 et sur la facture n° [...] était de 7 745 actions de série « G » émises par P. [...] d'une valeur nominale de 50,00 PLN chacune. La valeur de cette contrepartie, convertie en numéraire, s'élevait, au moment de l'acquisition des actions par W. [...], à 387 250,00 PLN (7 745 x 50,00). Le montant en question (à savoir 387 250,00 PLN) est un montant brut, ce qui signifie que la base d'imposition des activités imposables énumérées sur la facture n° [...] s'élevait à 320 362,48 PLN et le montant de la taxe à 66 887,52 PLN.

De l'avis du directeur de la chambre de l'administration fiscale, les montants mentionnés sur la facture n° [...], en ce qu'ils ne sont pas entièrement conformes à la réalité, ne constituent pas des motifs ouvrant un droit à déduction prévu à l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

3.4. Selon l'autorité d'appel, les choses faisant l'objet des contrats conclus entre W. [...] et B. [...], d'une part, et la [requérante, d'autre part,] répondent à la définition légale des biens et leur livraison par les entités susmentionnées a constitué une livraison de biens à titre onéreux au sens de la loi sur la TVA. La contrepartie obtenue par W. [...] et B. (en échange d'une prestation sous la forme d'un apport en nature et d'un apport supplémentaire en numéraire) était constituée des actions émises par P. [...]. La rémunération perçue par W. [...] et B. en échange de l'apport en nature à P. [...] a une valeur concrète qui peut être exprimée en unités monétaires. Selon l'autorité d'appel, la contrepartie obtenue par W. et B. en échange d'une prestation en nature correspond à la valeur nominale (brute) des actions.

4. Après que la requérante a introduit un recours devant le tribunal de première instance, celui-ci a rejeté le recours. Le tribunal de première instance, se référant notamment à l'article 29a, paragraphe 1, et à l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous b), de la loi sur la TVA, a jugé que la contrepartie due à une entité effectuant un apport en nature à une société sous une forme autre qu'une entreprise ou une partie organisée d'une entreprise est la valeur nominale des actions obtenues en échange des actions de la société acceptant l'apport.

5. Cette position du tribunal de première instance a été contestée par la requérante, qui a formé un pourvoi en cassation, faisant valoir, entre autres, la violation :

– de l'article 29a de la loi sur la TVA en raison de son interprétation erronée consistant à considérer que la base d'imposition de l'opération d'apport

documentée par des factures devrait être déterminée sur la base de la valeur nominale des actions, alors que, selon l'interprétation correcte de cette disposition, la base d'imposition de l'apport devrait être déterminée sur la base du prix d'émission des actions, diminué de la valeur de l'apport en numéraire fait à la société par B. et W ;

– de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous b), de la loi sur la TVA, en raison de son interprétation erronée consistant à considérer que le montant de la taxe en amont indiqué sur les factures documentant l'apport en nature constitue en partie un montant non conforme à la réalité, alors que, conformément à l'interprétation correcte de cette disposition, le montant indiqué sur cette facture était un montant entièrement conforme à la réalité, de sorte qu'il n'y avait aucune raison de supposer que la requérante n'était pas autorisée à déduire de la taxe en aval la taxe en amont résultant des factures pour un montant supérieur à 125 505 PLN.

III. Justification de la demande de décision préjudicielle

1. Le litige en l'espèce porte en substance sur la question de savoir si, dans la situation de fait établie, la base d'imposition est la valeur nominale des actions souscrites en échange de l'apport en nature dans une société ou la valeur d'émission de ces actions.

De l'avis des autorités et du tribunal de première instance, la base d'imposition de l'opération d'apport en nature doit être déterminée en se fondant sur la valeur nominale des actions. Selon la requérante, la base d'imposition de l'opération d'apport en nature devrait en revanche être déterminée en se fondant sur la valeur d'émission des actions, diminuée de la valeur de l'apport en numéraire fait à la requérante.

2. Selon le premier des points de vue présentés, la base d'imposition de l'apport en nature à la requérante sera la somme de la valeur nominale des actions constituant le montant dû [ordonnance du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour administrative suprême ; ci-après la « Cour administrative suprême ») du 31 mars 2014 dans l'affaire n° I FPS 6/13].

La seconde position repose sur la conviction qu'en cas d'apport en nature en échange d'actions d'une société, la contrepartie sera constituée des actions de cette société. Leur nombre, et donc leur valeur, dépendra de la volonté des parties à cet égard. Le nombre d'actions – qui peuvent être des actions ayant non seulement une valeur nominale, mais aussi un prix d'émission – peut dépendre de l'accord des parties à cet égard. Il peut donc s'agir de la valeur nominale ou de la valeur d'émission des actions (arrêt de la Cour administrative suprême du 22 mars 2017 dans l'affaire 1322/15).

Il ne fait donc aucun doute que, dans le cas d'un apport en nature à une société, la base d'imposition au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA est « tout ce qui constitue la contrepartie », mais il ne s'agit pas de la valeur de

marché de l'apport en nature, mais de l'ensemble des droits et obligations obtenus en échange de l'apport, correspondant à la valeur de cet apport. En effet, il n'existe aucune référence à la valeur de marché des biens et des services dans les dispositions du droit de l'Union et du droit polonais (arrêt de la Cour administrative suprême du 27 août 2017 dans l'affaire n° I FSK 2326/15 et arrêt de la Cour administrative suprême du 3 juillet 2014 dans l'affaire n° I FSK 225/13).

La valeur nominale des actions détermine l'étendue des droits et obligations patrimoniaux et non patrimoniaux des associés (actionnaires) de la société. En effet, en échange des apports faits à la société, les associés reçoivent des actions (parts) du capital social. Le capital social au sens strict est un nombre inscrit au passif du bilan d'une société, c'est-à-dire qu'il représente une valeur formelle, à savoir la somme des actions de la société.

La valeur d'émission des actions est la valeur qui est retenue lors de l'émission des actions et cette valeur peut être égale à la valeur nominale, mais peut lui être supérieure. La valeur nominale des actions peut différer de leur valeur de marché et de leur valeur au bilan. En effet, la valeur de marché s'entend de la valeur qui peut être atteinte sur le marché lors de la vente des actions. Il est déterminé par les actifs de l'entreprise, mais aussi par d'autres éléments, tels que la clientèle de l'entreprise, son emplacement, sa notoriété, et donc une situation en fait.

En résumé, les conclusions suivantes peuvent être tirées. Tout d'abord, dans le cas d'un apport en nature, la valeur de marché de l'objet de l'apport en nature ne peut servir de base d'imposition. Deuxièmement, en cas d'apport en nature en échange d'actions, la contrepartie sera constituée des actions de cette société. Toutefois, la question se pose de savoir si la valeur de ces actions et, partant, la base d'imposition doivent être déterminées sur la base de la valeur nominale des actions ou aussi de la valeur d'émission des actions, si les parties au contrat ont déterminé la contrepartie de cette manière.

3. La question litigieuse n'a pas été directement abordée par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour »). La juridiction de renvoi n'a pas connaissance d'arrêts abordant la question de savoir si, dans le cas d'un apport en nature à une société, la base d'imposition est la valeur nominale ou la valeur d'émission des actions souscrites en échange de l'apport en nature, si les parties au contrat ayant pour objet l'apport en nature ont déterminé le montant de la contrepartie de cette manière. Dans sa jurisprudence, la Cour a considéré que la base d'imposition ne peut pas être la valeur de marché des biens ou des services (arrêt du 19 décembre 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832).

4. En appliquant ces considérations au cas d'espèce, il convient de noter que, bien que la décision attaquée et les motifs de l'arrêt du tribunal de première instance décrivent en détail les relations entre les sociétés effectuant l'apport en nature et la requérante, ni les autorités ni le tribunal de première instance n'ont

remis en question les valeurs nominale et d'émission des actions indiquées par la requérante, qu'elle a cédées pour obtenir l'apport en nature.

Au vu des considérations avancées, la juridiction de renvoi conclut que la jurisprudence de la Cour n'apporte pas de réponse à la question de savoir si, en cas d'acquisition d'actions d'une société en échange d'un apport en nature fait à cette société, la base d'imposition de cette opération doit être déterminée en se référant à la valeur nominale des actions ou aussi à la valeur d'émission de ces actions, si les parties au contrat ont déterminé le montant de la contrepartie de cette manière. Il ressort clairement de l'arrêt cité de la Cour que la valeur de marché de l'objet de l'apport en nature ne peut pas constituer la base d'imposition, ce qui, toutefois, ne se réfère pas directement à la question litigieuse en l'espèce.

Il convient également de souligner que les doutes de la juridiction de renvoi quant à la manière dont la base d'imposition a été déterminée découlent du fait que la valeur nominale des actions retenue comme base d'imposition par les autorités statuant en l'espèce en cas d'obtention d'un apport en nature par la société est manifestement disproportionnée par rapport à la valeur de l'objet de l'apport en nature (bien immobilier). Reconnaisant ce déséquilibre, les parties ont convenu dans le contrat d'apport en nature que la contrepartie de l'apport en nature serait constituée des actions de la société à leur valeur d'émission, ce qui rend la transaction synallagmatique.

IV. Base juridique du renvoi préjudiciel.

Compte tenu des doutes qu'il éprouve au vu des dispositions susmentionnées de la directive TVA quant à la détermination de la base d'imposition en cas d'acquisition d'actions en échange d'un apport en nature, dans les conditions telles que celles de la procédure au principal, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) s'estime tenu, en vertu de l'article 276, paragraphe 3, TFUE, de saisir la Cour d'une question préjudicielle.

V. Sursis à statuer

[OMISSIS]

[signatures]