

Affaire C-430/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

3 juin 2019

Juridiction de renvoi :

Tribunalul Cluj (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

15 mai 2019

Partie requérante :

SC C. F. SRL

Parties défenderesses :

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

[omissis]

TRIBUNALUL CLUJ (tribunal de grande instance de Cluj, Roumanie)

CHAMBRE MIXTE DE CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL, DES
CONFLITS DE TRAVAIL ET DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

[omissis]

ORDONNANCE

Audience publique du 15 mai 2019

[omissis]

La juridiction de céans est saisie d'un recours contentieux administratif intenté par SC C. F. SRL (ci-après la « requérante »), opposée à [l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (administration départementale des finances publiques de M., Roumanie) (ci-après l'« AJFPM »)] et à la [Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice C. (direction générale régionale des finances publiques de C., Roumanie)], ayant pour objet la contestation d'un acte administratif fiscal.

[omissis] [questions de procédure]

LA JURIDICTION DE CÉANS,

S'agissant de la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne, après avoir examiné le dossier de l'affaire, constate ce qui suit :

I Les circonstances de l'affaire. Le cadre procédural. Les faits.

La requérante est une société de droit privé roumaine établie en 2008 dont le principal objet social est l'exploitation des ressources forestières. Au cours de la période allant du 29 août 2016 au 13 avril 2017, cette société a fait l'objet d'un contrôle fiscal effectué par les autorités fiscales roumaines, en l'espèce l'AJFPM. Ce contrôle portait sur plusieurs catégories d'impôts prévues dans la législation fiscale roumaine, à savoir l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), à savoir :

- l'impôt sur les sociétés pour la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2016 ;
- la TVA pour la période allant du 1^{er} mars 2014 au 31 décembre 2016.

- 1 À la suite du contrôle effectué par les autorités fiscales roumaines, un redressement fiscal a été imposé pour l'impôt sur les sociétés et la TVA. La société C. F. SRL a introduit une réclamation fiscale conformément aux articles 268 et suivants de la Legea nr. 207/2015 [Or. 2] [privind] Codul de procedură fiscală (loi n° 207/2015 portant code de procédure fiscale) contre l'avis d'imposition et le rapport de contrôle fiscal émis par l'AJFPM. La société a invoqué plusieurs irrégularités entachant le contrôle fiscal tant sous l'angle de la procédure fiscale que du droit fiscal matériel.
- 2 La réclamation administrative préalable de la requérante a été partiellement rejetée comme non fondée et partiellement accueillie, et il a été ordonné à l'équipe de contrôle fiscal d'effectuer de nouveau le contrôle. Il convient de noter que la partie pour laquelle la réclamation fiscale a été accueillie ne fait pas l'objet de l'affaire dont la juridiction de céans a été saisie, mais que, à la suite du nouveau contrôle fiscal (le problème vise le traitement accordé aux pertes fiscales déclarées par la requérante), le point de vue de la requérante a été accepté par une autre équipe de contrôle fiscal de l'AJFPM.
- 3 Pour la partie de la réclamation qui a été rejetée, la requérante a introduit un recours en annulation devant la chambre du contentieux administratif et fiscal du Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj). En résumé, les arguments avancés par la requérante dans le cadre du recours en annulation sont les suivants.

En premier lieu, sur le fondement de la jurisprudence issue de l'arrêt Solvay/Commission de la Cour¹, la requérante a demandé l'annulation des actes administratifs de contrôle au motif que le droit d'accès à l'intégralité du dossier administratif a été refusé au cours de la procédure administrative.

- 4 La requérante a demandé aux autorités de contrôle fiscal d'accéder à l'ensemble du dossier administratif dès la phase écrite de la réclamation administrative préalable. Elle a présenté cette demande dans le contexte où le contrôle fiscal avait été suspendu pendant six mois pour la réalisation d'un contrôle par une autre autorité compétente en matière de contrôle fiscal, mais également pour la saisine des autorités chargées des poursuites pénales, à savoir la [Direcția Regională Antifraudă O. (direction générale de lutte contre la fraude d'O., Roumanie) (ci-après la « DRAFO »)]. À la suite de la reprise de la procédure de contrôle fiscal, la requérante n'a aucunement été informée concernant la manière dont le contrôle effectué par cette autre autorité a influé sur le contrôle fiscal.
- 5 En outre, la requérante a soulevé certaines irrégularités entachant l'ouverture de la procédure de contrôle fiscal (à titre d'exemple, le contenu de l'avis d'inspection fiscale dans lequel [Or. 3] les impôts visés par le contrôle fiscal étaient déterminés et le fait que les documents originaux prouvant la réalité des opérations résultant de la collaboration avec les sociétés P. F. SRL et G. F. SRL ont été saisis par les organes de contrôle de la DRAFO), mais elle affirme qu'elle n'a pas pu les invoquer utilement parce que son droit d'accès au dossier administratif du contrôle fiscal n'a même pas fait l'objet d'un débat formel.
- 6 Par ailleurs, la requérante a été accusée de s'être livrée à des opérations fictives aux fins de l'impôt sur les sociétés [omissis] et de la TVA [omissis] dans le cadre de sa collaboration avec les sociétés P. F. SRL et G. F. SRL. Selon les autorités fiscales roumaines, les opérations commerciales effectuées par la requérante avec ses deux partenaires commerciaux étaient fictives car, de l'avis des autorités de contrôle fiscal, les deux fournisseurs n'avaient pas la capacité technique et logistique de fournir les services en question. En pratique, les autorités fiscales souhaitent engager la responsabilité de la requérante pour le comportement fiscal prétendument inapproprié de ses fournisseurs.
- 7 De l'avis de la requérante, qui repose sur la jurisprudence de la Cour relative à la théorie de la partie innocente, elle ne saurait être responsable du comportement fiscal prétendument inapproprié de ses fournisseurs. La requérante soutient aussi que l'affirmation des autorités de contrôle fiscal selon laquelle le caractère fictif des opérations en cause découle du fait que la requérante ne peut pas présenter d'autres justificatifs que la facture fiscale ne saurait être retenue, dès lors que, conformément à la jurisprudence de la juridiction suprême de Roumanie (arrêt n° 1281/2015), le seul justificatif requis par la législation fiscale roumaine pour exercer le droit à déduction tant pour la TVA que pour l'impôt sur les sociétés est la facture fiscale.

¹ Arrêt du 25 octobre 2011, Solvay/Commission (C-109/10 P, EU:C:2011:686).

- 8 De plus, la requérante conteste une autre affirmation de l'équipe de contrôle fiscal, selon laquelle le caractère fictif des opérations en cause résulte du fait que les deux sociétés fournisseurs (P. SRL et G. F. SRL) étaient assujetties à l'impôt sur les revenus des microentreprises à hauteur de 3 % du chiffre d'affaires, tandis que la requérante était soumise à un impôt sur les sociétés à hauteur de 16 % des bénéfices réalisés. La requérante a fait valoir qu'il ne saurait être question d'un préjudice causé au Trésor, eu égard à la **[Or. 4]** jurisprudence issue de l'arrêt *WebMindLicenses*², car ses fournisseurs ont légalement opté pour un autre régime fiscal que celui choisi par la requérante.
- 9 L'AJFPM a déposé un mémoire en défense dans lequel elle a tâché de répondre aux arguments invoqués par la requérante dans son recours en annulation. La juridiction de céans note que le mémoire en défense de l'autorité fiscale, l'AJFPM, reproduit fidèlement l'acte de contrôle fiscal. Il convient également de relever que, dans son mémoire en défense, l'AJFPM n'invoque pas et ne mentionne aucunement la jurisprudence de la Cour.
- 10 De plus, dans le mémoire en défense, il est indiqué que les originaux des écritures comptables ont été saisis par la DRAFO au cours de l'année 2013 et qu'ils ont par la suite été remis au parquet près le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj), qui enquête sur des infractions forestières prétendument commises par la requérante. Il est également signalé que l'équipe de contrôle fiscal a examiné les écritures comptables de la requérante au siège du parquet près le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj). Par ailleurs, l'AJFPM estime que les droits de la défense de la requérante ont été respectés, dans la mesure où le représentant légal de la société a été invité à se rendre dans les locaux de l'autorité fiscale afin de recevoir une copie de l'acte administratif de contrôle.
- 11 Dans le cadre du litige devant la juridiction de céans, la requérante a présenté une demande de saisine à titre préjudiciel dans laquelle elle a soulevé des doutes quant à l'interprétation de dispositions du droit de l'Union applicables en l'espèce. La juridiction de céans a signifié cette demande à l'AJFPM afin qu'elle exprime son point de vue, mais celle-ci est restée silencieuse. Lors de l'audience qui s'est tenue le 19 avril 2019, la juridiction de céans a estimé que, en l'espèce, l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne était applicable et que la saisine de la Cour à titre préjudiciel s'imposait.

II Le contenu des dispositions nationales, la jurisprudence nationale pertinente, les raisons pour lesquelles la juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à l'interprétation de certaines dispositions du droit de l'Union, le lien entre ces dispositions et le droit national.

[Or. 5]

² Arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832).

- 12 De l'avis de la juridiction de céans, la présente espèce soulève deux questions juridiques. **La première question** concerne l'interprétation du principe, consacré dans le droit de l'Union, du respect des droits de la défense en ce qui concerne le droit d'accès au dossier administratif afin que le particulier destinataire d'un acte administratif défavorable se défende utilement et en connaissance de cause. **La seconde question** juridique concerne l'interprétation du principe relatif à la théorie de la partie innocente, à savoir la mesure et les limites dans lesquelles la responsabilité d'un particulier peut être engagée pour le comportement fiscal prétendument inapproprié de ses fournisseurs.

Sur la première question juridique

- 13 En ce qui concerne la première question juridique, la juridiction de céans nourrit des doutes quant à l'interprétation du droit de l'Union pour les raisons exposées ci-après. Il convient tout d'abord de se référer à la jurisprudence élaborée par la Cour jusqu'à ce jour concernant le principe du respect des droits de la défense. Ainsi, au point 36 de l'arrêt Sopropé³, la Cour relève que le principe du respect des droits de la défense est un principe général du droit de l'Union. Au point 73 de l'arrêt Kamino International Logistics⁴, la Cour signale que la juridiction de renvoi peut sanctionner de nullité le non-respect du principe du respect des droits de la défense uniquement dans la mesure où l'introduction d'une réclamation administrative ultérieure n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif défavorable adopté dans ces conditions. Enfin, au point 39 de l'arrêt Ispas⁵, statuant sur le renvoi préjudiciel d'une juridiction roumaine, la Cour a posé les bases du droit d'accès au dossier administratif en jugeant que, à la demande d'un particulier, l'autorité fiscale doit lui accorder le droit d'accéder aux documents sur lesquels le contrôle fiscal s'est fondé.
- 14 *S'agissant du droit national, la juridiction de céans observe que les dispositions suivantes sont applicables.* Tout d'abord, il convient de se référer à l'article 9, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, en vertu duquel « [a]vant de prendre sa décision, l'autorité fiscale est tenue de garantir la possibilité pour le contribuable d'exprimer son point de vue sur les faits et les circonstances pertinents pour la prise de décision ». [Or. 6]
- 15 De plus, la juridiction de céans renvoie à l'article 46, paragraphe 2, du code de procédure fiscale, aux termes duquel « [l]'acte administratif fiscal établi sur support papier contient les éléments suivants :

j) les mentions relatives à l'audition du contribuable. »

³ Arrêt du 18 décembre 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746).

⁴ Arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041).

⁵ Arrêt du 9 novembre 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843).

- 16 La juridiction de céans considère que ces textes de loi sont les seuls en matière de procédure fiscale roumaine qui reflètent le principe du respect des droits de la défense. Bien que l'arrêt préjudiciel dans l'affaire Ipsas ait été rendu en novembre 2017, le législateur fiscal roumain n'a pris aucune mesure pour préciser la notion de « droit d'accès au dossier administratif », en particulier les conditions dans lesquelles il peut être mis en œuvre ni, chose la plus importante, **la sanction** que doit imposer un juge national s'il parvient à la conclusion que ce droit d'un particulier a été méconnu.
- 17 La juridiction de céans observe en outre que, dans le cadre de la procédure fiscale roumaine, l'introduction d'une réclamation administrative préalable n'a pas d'effet suspensif, ainsi qu'il ressort clairement du libellé de l'article 278, paragraphe 1, du code de procédure fiscale :
- « L'introduction d'une réclamation contentieuse administrative n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal ».*
- 18 Eu égard à ce qui précède, dans l'affaire au principal, la juridiction de céans entretient des doutes très sérieux quant à la sanction dont elle doit frapper l'acte administratif de contrôle émis par l'AJFPM pour violation du droit d'accès au dossier administratif. À titre d'exemple, la juridiction de céans constate que, [même] à la suite de la présentation, devant elle, du dossier administratif sur lequel le contrôle fiscal s'est fondé, il est impossible de déterminer l'influence exacte que le contrôle effectué par la DRAFO a eue sur le contrôle fiscal effectué par l'AJFPM, pas plus que les indices qui ont conduit l'autorité de contrôle fiscal à affirmer que la collaboration avec les sociétés P. F. SRL et G. F. SRL était fictive. En outre, les enquêtes pénales menées par le parquet près le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj), avec l'aide de la DRAFO, ont abouti à un classement de l'affaire, ce qui signifie que la requérante est innocente des accusations portées contre elles.
- 19 De plus, la requérante a invoqué des irrégularités entachant la procédure d'extension du contrôle fiscal (notamment la communication du même avis de contrôle fiscal deux fois avec un contenu différent). Or, après avoir consulté le dossier administratif, la requérante aurait pu présenter des éléments permettant d'aboutir à une solution radicalement différente dans le cadre de la procédure de réclamation administrative.
- 20 En outre, la juridiction de céans note que la jurisprudence des juridictions nationales concernant la sanction du non-respect des droits de la défense est également divergente. À titre d'exemple, dans trois décisions (arrêts civils n° 4489/2010, 4759/2013 et 4008/2014) la juridiction suprême en matière de contentieux fiscal de Roumanie a frappé de nullité les actes [Or. 7] administratifs fiscaux adoptés en violation des droits de la défense. La juridiction de céans observe que ces arrêts ont été rendus dans des cas d'absence d'audition effective et de refus d'accorder un délai raisonnable pour la préparation de la défense.

- 21 La juridiction de céans a identifié une seule décision (l'arrêt civil n° 327/2017) dans laquelle la juridiction qui lui est hiérarchiquement supérieure [la Curtea de Apel Cluj (Cour d'appel de Cluj, Roumanie)] a sanctionné de nullité le non-respect du droit d'accès au dossier administratif. Elle relève en outre l'existence d'une jurisprudence des juridictions supérieures en vertu de laquelle le non-respect des droits de la défense du contribuable dans le cadre de procédures fiscales ne doit pas être sanctionné de nullité dans la mesure où le contribuable peut former une réclamation administrative et, par la suite, saisir une juridiction fiscale (arrêt civil n° 213/2017). En outre, conformément à cette jurisprudence, il incombe au contribuable concerné de prouver qu'il a subi un préjudice en raison du non-respect de ses droits de la défense.
- 22 Toujours dans ce contexte, la juridiction de céans note que, dans le cadre de la procédure fiscale roumaine, l'introduction de la réclamation administrative n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif défavorable, ce qui expose le contribuable à une exécution forcée imminente. Par exemple, une procédure d'exécution forcée a été engagée contre la requérante, compte tenu de l'avis d'imposition émis contre elle par l'autorité fiscale, l'AJFPM.
- 23 Qui plus est, dans l'affaire Ispas, la Cour n'a pas été appelée à préciser quelle sanction procédurale le juge national doit appliquer lorsqu'il constate que le droit d'accès au dossier administratif d'un contribuable n'a pas été respecté.
- 24 Pour conclure, la juridiction de céans souhaite connaître la sanction qu'elle doit selon la Cour appliquer en cas de non-respect des droits de la [Or. 8] défense d'un particulier tel que la requérante en raison de la méconnaissance de son droit d'accès au dossier administratif au regard du principe du respect des droits de la défense consacré par le droit de l'Union. Ainsi, la juridiction de céans souhaite savoir si, dans un cas tel que la présente espèce, elle peut frapper de nullité expresse les actes administratifs adoptés par l'AJFPM à l'encontre d'un particulier tel que la requérante.

Sur la deuxième question juridique

- 25 La deuxième question juridique concerne la manière dont, conformément au droit de l'Union, la responsabilité d'un particulier tel que la requérante peut être engagée en raison du comportement fiscal prétendument inapproprié de ses fournisseurs. La juridiction de céans articule le débat autour de la jurisprudence tant de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la « Cour EDH ») que de la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, au point 24 de l'arrêt *Business Support Centre c. Bulgarie*⁶, le juge de Strasbourg relève que, lorsqu'une autorité fiscale constate qu'un fournisseur ne respecte pas ses obligations fiscales de perception et de versement de la TVA, l'action de l'autorité de contrôle fiscal doit viser à récupérer la TVA auprès du fournisseur, et non à annuler (refuser) le droit

⁶ Cour EDH, 18 juin 2010, *Business Support Centre c. Bulgarie*, CE:ECHR:2010:0318JUD000668903.

à déduction de la TVA. Le juge de Strasbourg est parvenu à une conclusion analogue dans l'affaire « Bulves » AD c. Bulgarie⁷.

- 26 S'agissant de la jurisprudence de la Cour, la juridiction de céans note les arrêts suivants. Aux termes du point 31 de l'arrêt Maks Pen⁸ :

« À cet égard, la seule circonstance que, dans l'affaire au principal, la prestation fournie à Maks Pen n'aurait pas été effectivement réalisée par le fournisseur mentionné sur les factures ou par son sous-traitant notamment parce que ces derniers ne disposeraient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'auraient pas été justifiés dans leur comptabilité ou que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte ne [Or. 9] suffirait pas, par elle-même, à exclure le droit à déduction dont s'est prévalu Maks Pen. »

- 27 Au point 52 de l'arrêt PPUH Stehcemp⁹, le juge de Luxembourg a jugé :

« Si un tel assujetti peut se voir obligé, lorsqu'il dispose d'indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, de prendre des renseignements sur l'opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci, l'administration fiscale ne peut toutefois exiger de manière générale de cet assujetti, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (voir, en ce sens, arrêts Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 60 et 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, point 49, ainsi que ordonnance Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, points 38 et 39). »

- 28 En ce qui concerne la législation nationale applicable au litige, la juridiction de céans note les textes de loi suivants, qui sont pertinents en l'espèce. Tout d'abord, il convient d'observer que deux actes législatifs sont applicables en l'espèce. L'ancien Cod fiscal (code des impôts) (loi n° 571/2003) était applicable ratione temporis jusqu'au 31 décembre 2015, et le code des impôts actuel (loi n° 227/2015) est applicable depuis le 1^{er} janvier 2016.

Ancien code des impôts (loi n° 571/2003) :

⁷ Cour EDH, 22 janvier 2009, « Bulves » AD c. Bulgarie, CE:ECHR:2009:0122JUD000399103.

⁸ Arrêt du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69).

⁹ Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719).

Article 11, paragraphe 1

« Pour déterminer le montant d'un impôt, d'une taxe ou d'une contribution sociale obligatoire, les autorités fiscales peuvent ne pas tenir compte d'une transaction dénuée de finalité économique, en ajustant ses effets fiscaux, ou requalifier une transaction ou activité de manière à refléter son contenu économique. [Or. 10]

L'autorité fiscale est tenue de motiver en fait la décision d'imposition adoptée à la suite, selon le cas, de l'absence de prise en compte ou de la requalification d'une transaction, en indiquant les éléments pertinents relatifs à la finalité et au contenu de la transaction non prise en compte ou requalifiée ainsi que tous les moyens de preuve considérés à cette fin. »

Article 21, paragraphe 1

« Aux fins de la détermination du bénéfice imposable, seules les dépenses effectuées en vue de réaliser des revenus imposables, y compris celles régies par la réglementation en vigueur, sont considérées comme déductibles. »

Article 146, paragraphe 1, sous a)

« Pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent être fournis à son profit par un assujetti, [l'assujetti doit] détenir une facture émise conformément à l'article 155 ainsi que la preuve de paiement dans le cas des achats effectués par des assujettis qui appliquent le système de TVA sur encaissement ou par des assujettis qui achètent des biens ou services auprès d'assujettis pendant la période durant laquelle ils appliquent le système de TVA sur encaissement. »

Code des impôts actuel (loi n° 227/2015) :

Article 11, paragraphe 1

« Pour déterminer le montant d'un impôt, d'une taxe ou d'une contribution sociale obligatoire, les autorités fiscales peuvent ne pas tenir compte d'une transaction dénuée de finalité économique, en ajustant ses effets fiscaux, ou requalifier une transaction ou activité de manière à refléter son contenu économique.

L'autorité fiscale est tenue de motiver en fait la décision d'imposition adoptée à la suite, selon le cas, de l'absence de prise en compte ou de la requalification d'une transaction, en indiquant les éléments pertinents relatifs à la finalité et au contenu de la transaction non prise en compte ou requalifiée ainsi que tous les moyens de preuve considérés à cette fin. »

Article 25, paragraphe 1 [Or. 11]

« Aux fins de la détermination du résultat fiscal, les dépenses effectuées pour l'exercice d'une activité économique, y compris celles régies par la réglementation en vigueur, ainsi que les droits d'inscription, cotisations et contributions dus aux chambres de commerce et d'industrie, aux organisations patronales et aux syndicats, sont considérées comme déductibles. »

Article 299, paragraphe 1, sous a)

Pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent être fournis à son profit par un assujetti, [l'assujetti doit] détenir une facture émise conformément à l'article 319 ainsi que la preuve de paiement dans le cas des achats effectués par des assujettis qui appliquent le système de TVA sur encaissement ou par des assujettis qui achètent des biens ou services auprès d'assujettis pendant la période durant laquelle ils appliquent le système de TVA sur encaissement. »

- 29 La juridiction de céans constate que les dispositions législatives applicables en l'espèce sont parfaitement identiques. Dans ces circonstances, elle se demande si la responsabilité fiscale de la requérante peut être engagée pour le comportement fiscal prétendument inapproprié de G. F. SRL et de P. F. SRL. En effet, il convient de relever que les autorités fiscales nationales n'ont pas prouvé avoir entrepris une quelconque démarche à l'encontre des deux sociétés fournisseurs afin de recouvrer les impôts qui découlent prétendument de transactions fictives. En outre, il est à noter que les opérations effectuées entre la requérante et les deux sociétés fournisseurs ont été payées par virement bancaire sur la base des factures fiscales émises.
- 30 En outre, il convient d'observer que les autorités fiscales nationales n'invoquent que des soupçons quant au comportement fiscal inapproprié des fournisseurs de la requérante, sans la moindre certitude. De l'avis de la juridiction de céans, une telle certitude pourrait résulter soit d'un acte administratif définitif, soit d'une décision juridictionnelle définitive.
- 31 De plus, la juridiction de céans relève que, dans le cadre du contrôle fiscal, l'AJFPM ne soutient pas que les deux sociétés qui ont fourni des services à la requérante n'ont pas respecté leurs obligations de déclaration, de comptabilité et de paiement au Trésor, mais que ces deux sociétés bénéficient d'un régime fiscal qu'elle considère comme plus avantageux que celui auquel les activités de la requérante sont soumises. **[Or. 12]**
- 32 La juridiction de céans estime que les différences dans le régime fiscal du prestataire d'un service et celui de son destinataire, qui ne sont que l'expression d'une option légale, ne sauraient constituer une situation de fraude fiscale. Par conséquent, la juridiction de céans considère que l'interprétation que la Cour donnera du principe de la théorie de la partie innocente au regard des

circonstances particulières de l'espèce et de sa jurisprudence antérieure lui sera très utile pour statuer.

- 33 En outre, toujours dans ce contexte, la juridiction de céans entretient des doutes quant aux justificatifs demandés par l'équipe de contrôle fiscal de l'AJFPM aux fins du droit à déduction de l'impôt sur les sociétés et de la TVA. L'analyse de la juridiction de céans part de la jurisprudence de la juridiction suprême roumaine, qui a statué en ce sens dans son arrêt n° 1281/2015 :

« Les erreurs contenues dans les bordereaux de livraison des marchandises ne sauraient fonder l'autorité fiscale à refuser le droit à déduction de la TVA, car aucune disposition ne permet de subordonner l'exercice de ce droit à l'exactitude des bordereaux de livraison des marchandises, pour autant que ledit droit soit exercé sur le fondement de factures fiscales légalement établies.

Les dispositions de la décision V du 15 janvier 2007 des chambres réunies de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) relatives à l'exercice du droit à déduction de la TVA inscrite dans des factures qui ne contiennent pas ou ne fournissent pas toutes les informations requises par la réglementation en vigueur au moment de l'opération pour laquelle une déduction de la TVA est demandée ne peuvent être appliquées qu'à la lumière de la législation de l'Union européenne et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de TVA, selon lesquelles le droit à déduction de la TVA prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA fait partie du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité, et le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis. » [Or. 13]

- 34 Toutefois, la juridiction suprême a rendu des décisions en vertu desquelles le droit à déduction de l'impôt sur les sociétés est subordonné à la présentation d'autres justificatifs outre la facture fiscale (arrêt civil n° 740/2018). Or, en analysant l'article 178, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), la juridiction de céans constate que la seule exigence formelle imposée par la réglementation de l'Union est la détention d'une facture fiscale. En l'espèce, il est à noter que les autorités fiscales de l'AJFPM n'ont pas contesté le fait que la requérante a présenté des factures fiscales établies conformément à la loi.
- 35 La juridiction de céans relève en outre que l'exigence de documents supplémentaires outre la facture fiscale n'était mentionnée qu'au point 48 des modalités d'application de l'article 21, paragraphe 4, sous m), de l'ancien code des impôts, relatif à l'impôt sur les sociétés, mais concernait uniquement la déductibilité des services de conseil et de gestion. Dans la nouvelle réglementation fiscale applicable en Roumanie à partir du 1^{er} janvier 2016, cette condition

supplémentaire a été entièrement supprimée. En conséquence, la juridiction de céans estime avoir besoin, à cet égard également, d'une interprétation du principe de prééminence de la substance sur la forme au regard des circonstances particulières de l'espèce afin de pouvoir statuer sur le litige opposant la requérante à l'AJFPM.

36 De plus, en vertu de la réglementation fiscale, s'agissant de la déductibilité ou de la non-déductibilité des achats de biens ou de services effectués par un contribuable auprès d'un opérateur économique dont l'activité est considérée comme suspecte et fictive, ce sont exactement les mêmes moyens de preuve et les mêmes sanctions qui s'appliquent qu'il s'agisse de taxes harmonisées (telles que la TVA) ou d'impôts non harmonisés (tels que l'impôt sur les sociétés). D'ailleurs, dans une jurisprudence constante (arrêts civils n° 2160/2016 et n° 513/2018), la juridiction suprême renvoie à la jurisprudence traditionnelle de la Cour (notamment aux arrêts Halifax ¹⁰ et Tóth ¹¹) pour apprécier la responsabilité d'un contribuable pour le comportement prétendument suspect de ses fournisseurs, qu'il s'agisse de l'impôt sur les sociétés ou de la TVA. **Qui plus est, dans le rapport de contrôle fiscal établi à l'encontre de la requérante, [Or. 14] l'AJFPM indique elle-même (à la p. 12) que les constatations contenues dans le chapitre relatif à l'impôt sur les sociétés sont pleinement applicables en matière de TVA.**

37 Dans ce contexte, il convient d'observer que, aux points 17 à 19 de l'arrêt Cicala ¹², la Cour a jugé :

« 17 En application de cette jurisprudence, la Cour s'est à maintes reprises déclarée compétente pour statuer sur les demandes préjudicielles portant sur des dispositions du droit de l'Union dans des situations dans lesquelles les faits au principal se situaient en dehors du champ d'application du droit de l'Union, mais dans lesquelles lesdites dispositions de ce droit avaient été rendues applicables par le droit national en raison d'un renvoi opéré par ce dernier au contenu de celles-ci. Dans ces arrêts, les dispositions nationales reprenant les dispositions du droit de l'Union n'avaient manifestement pas limité l'application de ces dernières (arrêts du 17 juillet 1997, Giloy, C-130/95, Rec. p. I-4291, point 23, ainsi que Leur-Bloem, C-28/95, Rec. p. I-4161, point 27 et jurisprudence citée).

18 En effet, la Cour a souligné à cet égard que, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues par le droit de l'Union, afin, par exemple, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, ou

¹⁰ Arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹¹ Arrêt du 6 septembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549).

¹² Arrêt du 21 décembre 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868).

encore d'assurer une procédure unique dans des situations comparables, il existe un intérêt de l'Union certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (arrêt Agafitei e.a., précité, point 39 et jurisprudence citée).

19 Ainsi, une interprétation, par la Cour, des dispositions du droit de l'Union dans des situations purement internes se justifie au motif que celles-ci ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle (voir, en ce sens, arrêts du 28 mars 1995, Kleinwort Benson, C-346/93, Rec. p. I-615, point 16, ainsi que du 11 décembre 2007, ETI e.a., C-280/06, Rec. [Or. 15] p. I-10893, point 25), afin d'assurer un traitement identique aux situations internes et aux situations régies par le droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts Poseidon Chartering, précité, point 17, ainsi que du 14 décembre 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, Rec. p. I-11987, point 22). »

- 38 Eu égard à ces considérations, il convient de noter que le droit fiscal roumain accorde exactement le même traitement à l'impôt sur les sociétés qu'à la TVA, même si le droit de l'Union opère une distinction entre les taxes harmonisées (TVA et impôts indirects) et les impôts non harmonisés (impôt sur les sociétés et impôts directs). Par conséquent, la juridiction de céans estime que, dans le cadre du litige au principal, afin d'éviter une situation discriminatoire, étant donné qu'il s'agit de la même situation factuelle et que exactement les mêmes arguments juridiques et moyens preuve valent dans cette situation tant du point de vue de l'impôt sur les sociétés que de la TVA, les constatations de la Cour dans sa jurisprudence en matière de TVA sont pleinement applicables en matière d'impôt sur les sociétés, et le juge national a besoin de l'aide de la Cour pour l'interprétation des questions de droit qui se posent en l'espèce.

III. Les questions déférées à la Cour par la chambre du contentieux administratif et fiscal du Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj) en vertu de l'article 267 du TFUE

- 39 Eu égard aux considérations qui précèdent, la chambre du contentieux administratif et fiscal du Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj) considère que toutes les exigences procédurales requises pour saisir la Cour à titre préjudiciel sont remplies. Par conséquent, la juridiction de céans défère [les questions préjudicielles contenues dans le dispositif.] **[Or. 16]**

[omissis]

Par conséquent, eu égard aux éléments susmentionnés, en vertu de l'article 267 TFUE, il est fait droit à la demande de la requérante et la Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel.

PAR CES MOTIFS,
AU NOM DE LA LOI
LA JURIDICTION DE CÉANS :

accueille la demande de la requérante, SC C. F. SRL, et, par conséquent
saisit la Cour de justice de l'Union européenne des questions suivantes :

1. À la lumière du principe de respect des droits de la défense, tel que défini dans la jurisprudence de la Cour établie jusqu'à présent (arrêts Solvay, Sopropé et Ispas), un acte administratif fiscal adopté à l'encontre d'un particulier peut-il et doit-il être frappé de nullité expresse lorsque celui-ci n'a pas eu la [Or. 17] possibilité d'accéder aux informations sur le fondement desquelles ledit acte a été adopté contre lui, alors que cet acte fait référence à certains éléments du dossier administratif ?

2. Les principes de neutralité, de proportionnalité et d'équivalence s'opposent-ils à l'exercice du droit à déduction aux fins de la TVA et de l'impôt sur les sociétés par une société dont le comportement est irréprochable d'un point de vue fiscal, l'exercice du droit à déduction aux fins de l'impôt sur les sociétés étant refusé en raison du comportement fiscal prétendument inapproprié des fournisseurs sur le fondement d'éléments tels que le manque de ressources humaines ou de moyens de transport, alors que l'autorité fiscale ne prouve l'existence d'aucune démarche à l'issue de laquelle la responsabilité fiscale ou pénale desdits fournisseurs aurait été engagée ?

3. Une pratique nationale consistant à subordonner l'exercice du droit à déduction aux fins de la TVA et de l'impôt sur les sociétés à la détention de justificatifs en sus de la facture fiscale, tels que des devis ou des états d'avancement, qui ne sont pas clairement et précisément définis dans la législation fiscale nationale, est-elle compatible avec le droit de l'Union ?

4. Peut-on considérer, à la lumière de la jurisprudence issue de l'arrêt WebMindLicenses, qu'il existe une fraude fiscale lorsqu'un contribuable acquiert des biens et services auprès d'un contribuable qui bénéficie d'un autre régime fiscal que lui ?

[omissis]