

**Affaire C-333/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

22 juillet 2020

**Jurisdiction de renvoi :**

Curtea de Apel București (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

30 décembre 2019

**Partie requérante :**

Berlin Chemie A. Menarini SRL

**Partie défenderesse :**

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București –  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

**Partie intervenante :**

Berlin Chemie AG

---

[omissis]

**CURTEA DE APEL BUCUREȘTI (cour d'appel de Bucarest, Roumanie)**

**SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (huitième  
chambre du contentieux administratif et fiscal)**

[omissis]

**ORDONNANCE**

**AUDIENCE PUBLIQUE DU 30 DÉCEMBRE 2019**

[omissis]

La juridiction de céans est saisie du recours introduit par la requérante, **BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL**, contre la défenderesse, l'**ADMINISTRAȚIA**

**FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI** (administration fiscale pour les contribuables moyens de la direction générale régionale des finances publiques de Bucarest) et l'intervenante accessoire **BERLIN CHEMIE AG**, ayant pour objet l'annulation d'un acte administratif-fiscal.

[omissis]

### **LA JURIDICTION DE CÉANS,**

En ce qui concerne la question relative à la saisine de la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, 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)] et de l'article 11 du [règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1)] [omissis], retient ce qui suit :

#### I. Objet du litige

1. Par recours inscrit au rôle de la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) le 12 septembre 2018 [omissis], la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, une société de droit roumain ayant son siège à Bucarest, a assigné la défenderesse, l'administration fiscale pour les contribuables moyens de la direction générale régionale des finances publiques de Bucarest, demandant l'annulation de l'avis d'imposition n° F-MJ 150 du 29 novembre 2017 en ce qui concerne les obligations fiscales accessoires d'un montant de 42 461 424 lei roumains (RON) (environ 9 151 168 euros) à titre de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ainsi que de l'avis relatif aux obligations fiscales accessoires représentant des intérêts et des pénalités de retard, à savoir 5 855 738 RON d'intérêts (environ 1 262 012 euros) et 3 289 071 RON de pénalités de retard (environ 708 851 euros), la restitution de la somme de 30 220 309 RON, payée par la requérante à titre de supplément de TVA mis à sa charge par l'avis d'imposition (environ 6 512 997 euros), et [de la somme de] 9 144 809 RON, payée par la requérante à titre d'obligations fiscales accessoires (environ 1 970 864 euros). **[Or. 2]**
2. Dans le cadre de cette affaire, BERLIN CHEMIE AG, une société ayant son siège en Allemagne, a introduit une demande d'intervention accessoire au soutien de la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, demandant l'accueil du recours principal introduit par BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL et, par conséquent, l'annulation des actes administratifs fiscaux qui font l'objet de l'action principale.

BERLIN CHEMIE AG a soutenu qu'elle justifie d'un intérêt personnel pour intervenir dans cette affaire, étant donné qu'il a été établi, par les actes administratifs fiscaux attaqués par la requérante, qu'elle a un établissement stable en Roumanie, ce qui a une incidence directe sur le traitement fiscal applicable aux transactions entre la requérante et l'intervenante, et qu'elle a un intérêt dans la suppression de ces effets.

3. Par ordonnance du 12 mars 2019, la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) a jugé recevable la demande d'intervention accessoire dans l'intérêt de la requérante [omissis] et la société allemande BERLIN CHEMIE AG a acquis la qualité de partie dans cette affaire.

## II. L'acte administratif contesté

4. L'acte administratif contesté en l'espèce, à savoir l'avis d'imposition n° F-MJ 150 du 29 novembre 2017, met à la charge de la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, l'obligation de payer la somme de 41 687 575 RON (environ 8 984 391 euros) représentant le supplément de TVA établi par les autorités fiscales, afférent aux prestations de services effectuées par la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, au bénéfice de l'intervenante, BERLIN CHEMIE AG Germania, en établissant une base imposable supplémentaire de 183 763 182 RON (environ 39 604 134 euros) pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> février 2014 et le 31 décembre 2016. Les autorités fiscales roumaines ont estimé que les services de marketing, de promotion et d'autorisation de produits, facturés par la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, à l'intervenante, BERLIN CHEMIE AG Germania, hors TVA étaient imposables en Roumanie en vertu de l'article 271, paragraphe 1, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015 portant code des impôts), telle que modifiée et complétée, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, qui précise que « le lieu de prestation des services est l'endroit où est situé cet établissement stable de la personne qui reçoit les services ».
5. L'avis d'imposition contesté en l'espèce était fondé sur la constatation des autorités fiscales selon laquelle la société allemande BERLIN CHEMIE AG dispose en Roumanie de suffisamment de moyens techniques et humains pour avoir un établissement stable en Roumanie, à savoir à Bucarest, sector 1, Calea Floreasca nr. 169 A, etaj 5 (où se trouve le siège de la requérante, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL).

Les autorités fiscales roumaines ont considéré comme remplies les conditions imposées respectivement par l'article 125 bis, paragraphe 2, sous b), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts) et par l'article 266, paragraphe 2, de la loi n° 227/2015 portant code des impôts, applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, selon lesquelles « un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie est réputé établi en Roumanie s'il dispose d'un établissement stable en Roumanie, ou s'il dispose en Roumanie de

suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables », lues en combinaison avec les dispositions du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis], selon lesquelles « l' "établissement stable" désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique [...], qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement ». **[Or. 3]**

6. Les autorités fiscales roumaines ont considéré que le lieu de prestation des services de marketing, de promotion et d'autorisation de produits fournis par BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL à BERLIN CHEMIE AG est en Roumanie, où elles ont estimé que BERLIN CHEMIE AG a un établissement stable au sens de l'article 133, paragraphe 2, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts (applicable jusqu'au 31 décembre 2015) et de l'article 278, paragraphe 2, de la loi n° 227/2015 portant code des impôts (applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016) respectivement [omissis].

### III. La situation de fait à l'origine de l'émission des actes administratifs fiscaux contestés

7. BERLIN CHEMIE AG est une société ayant son siège en Allemagne qui fait partie du groupe Menarini et qui commercialise en Roumanie régulièrement depuis 1996 des produits pharmaceutiques provenant de l'entrepôt de SC Fildas Trading SRL, en vue de l'approvisionnement courant des distributeurs de gros de médicaments de Roumanie.
8. BERLIN CHEMIE AG a un représentant fiscal en Roumanie, à savoir la société DLA PIPER TAX SRL, est identifiée à la TVA en Roumanie, ayant le numéro de TVA RO29403877, et enregistrée en tant qu'assujetti à la taxe clawback sur le territoire de la Roumanie. Les produits pharmaceutiques (médicaments et dispositifs médicaux) qu'elle commercialise ont obtenu des autorisations de mise sur le marché en Roumanie, et leurs prix sont soumis au CANAMED [Catalogul național al prețurilor medicamentelor de uz uman autorizate de punere în piață (catalogue national des prix des médicaments à usage humain dont la mise sur le marché a été autorisée)].
9. En 2007, BERLIN CHEMIE AG a conclu avec la société commerciale roumaine Fildas Trading SRL un contrat ayant pour objet le stockage de ses produits. L'article 2.1 dudit contrat stipulait que, afin de s'assurer que ses produits seraient disponibles de manière ininterrompue sur le territoire (en Roumanie), BERLIN CHEMIE AG allait fournir à SC Fildas Trading SRL un stock de produits conforme à la liste courante de prix. SC Fildas Trading SRL s'est engagée à stocker les produits de BERLIN CHEMIE AG de manière appropriée, séparément des produits d'autres sociétés, à tenir une comptabilité stricte de ceux-ci, faisant apparaître les entrées et les sorties, ainsi qu'un registre des produits en fonction de

leur date de validité, à permettre à BERLIN CHEMIE AG d'effectuer des contrôles, à remettre les produits aux tiers acheteurs, tout en ayant la possibilité de prélever en son propre nom des produits du stock en vue de les revendre.

10. En 2011 a été créée la société de droit roumain SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, ayant son siège à Bucarest, dont l'unique associé est BERLIN CHEMIE/MENARINI PHARMA GMBH, ayant son siège en Allemagne, qui a un taux de 100 % de participation aux bénéfices et aux pertes. Conformément à l'acte constitutif, le domaine d'activité principal de ladite société roumaine consiste en des activités de conseil en gestion, la société ayant comme activité principale des activités de conseil dans le domaine des relations publiques et de la communication, relevant du code NACE 7021, et peut également exercer les activités secondaires suivantes : commerce de gros de produits pharmaceutiques (code NACE 4646), conseil pour les affaires et autres conseils de gestion (code NACE 7022), activités des agences de publicité (code NACE 7311), études de marché et sondages (code NACE 7320). **[Or. 4]**
11. BERLIN CHEMIE/MENARINI PHARMA GMBH, l'unique associé de la requérante, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, est détenue à 95 % par l'intervenante, BERLIN CHEMIE AG.
12. Le 1<sup>er</sup> juin 2011, BERLIN CHEMIE AG et SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL ont conclu un « Contrat de marketing, de publicité et de services de réglementation », par lequel la société roumaine s'est engagée à s'impliquer dans toutes les activités de marketing nécessaires en vue de promouvoir activement les produits de BERLIN CHEMIE AG en Roumanie, ayant pour but d'augmenter la demande pour ces produits en Roumanie, conformément aux stratégies et aux budgets établis et développés par BERLIN CHEMIE AG (articles 1.1 et 1.2, sous b), du contrat). Conformément à l'article 6.2 du contrat, celui-ci est régi par la loi allemande.
13. Par l'article 1.2, sous a), du même contrat, la société roumaine SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s'est engagée à mettre en place et à maintenir un service légalement qualifié pour gérer et résoudre les problèmes de publicité, d'information et de promotion au nom et pour le compte de BERLIN CHEMIE AG et à assumer, de manière continue et permanente, la responsabilité locale pour le respect de toutes les lois applicables sur le territoire et des procédures internes de BERLIN CHEMIE AG qui régissent la publicité, la promotion ainsi que d'autres problèmes et situations connexes.
14. Par le même contrat, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s'est également engagée à mettre en œuvre toutes les actions de réglementation nécessaires en vue d'assurer que BERLIN CHEMIE AG soit autorisée à distribuer les produits en Roumanie, y compris l'intermédiation lors de l'obtention de tous les enregistrements, certificats et autres autorisations de nature administrative, le suivi des cas de concurrence déloyale, des violations de brevet, d'autres événements

ayant un impact négatif sur l'activité, l'assistance dans les études cliniques et dans d'autres activités de recherche et développement.

15. Conformément au contrat, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s'est engagée à assurer une livraison appropriée de littérature médicale et de matériel promotionnel approuvés par la société allemande, destinés à être utilisés par les délégués médicaux lors de la promotion des produits.
16. BERLIN CHEMIE AG s'est engagée à mettre à la disposition de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL des échantillons gratuits des produits, en lien avec la publicité faite par cette dernière pour lesdits produits. Par la suite, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL devait fournir ces échantillons de produits aux professionnels de la santé du territoire, au nom de BERLIN CHEMIE AG (article 1.2, sous e), du contrat).
17. L'article 3 du contrat susmentionné prévoit le droit de BERLIN CHEMIE AG d'inspecter les registres et les locaux de la société roumaine, droit qui prend fin à l'expiration de trois ans après chaque mois calendaire.
18. Pour les services fournis par la société roumaine, une rémunération mensuelle a été établie, calculée sur la base de la somme de toutes les dépenses effectivement supportées par BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL (appelée dans le contrat « Berlin Chemie RO »), majorée de 7,5 % par année civile (article 2 du contrat).
19. À compter du 14 mars 2013, les paiements et opérations entre BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL et BERLIN CHEMIE AG sont effectués sur la base d'un « contrat à solde zéro », qui est un contrat de gestion de liquidités ou « effective cross border cash pooling contract », le compte principal appartenant à la société BERLIN CHEMIE Aktiengesellschaft d'Allemagne, la banque principale étant Uni Credit Bank AG (Allemagne). [Or. 5]

Le compte de la requérante est un compte participant, et la banque auprès de laquelle celui-ci est ouvert, UniCredit Tiriac Bank (Roumanie), est une banque participante.

20. Concrètement, le paiement des services fournis par la requérante à l'intervenante s'effectuait par la conclusion de protocoles de compensation entre les factures de services établies par BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL à destination de la société allemande et le prêt avec intérêts accordé par BERLIN CHEMIE AG à la société roumaine, les factures et le prêt ayant la même valeur. Un exemplaire du protocole de compensation était envoyé à la Banca Națională a României (banque nationale de Roumanie).
21. Selon les informations fournies par l'Oficiul Național al Registrului Comerțului (office national du registre du commerce, Roumanie), la société roumaine BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL employait 201 salariés en moyenne au cours de l'année 2016. Conformément à l'organigramme de la société roumaine pour l'année 2016, celle-ci est dirigée par un Country Manager, qui encadre

d'autres dirigeants, occupant les fonctions de Field Force Manager, Finance Manager, Regulatory Affairs Manager, Customer Relationship Manager, Marketing Manager, Medical Manager, Business Development Manager etc. La personne désignée comme Field Force Manager encadre 170 personnes, dont 2 Support Specialists, 3 District Managers, qui encadrent 13 Area Managers, qui à leur tour encadrent 151 REPS (Sales Representatives – représentants commerciaux). La personne désignée comme Marketing Manager encadre 9 personnes, le Finance Manager encadre 5 personnes, le Customer Relationship [Manager] encadre 3 personnes, le Regulatory Affairs Manager encadre une seule personne, qui occupe le poste de Regulatory Affairs Officer.

22. Les autorités fiscales mentionnent avoir identifié des personnes qui, malgré le fait qu'elles n'étaient pas employées par SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL mais par une autre société, ESCAPE SERVICES SRL, [omissis] étaient, conformément à leurs fiches de poste, subordonnées au directeur des relations avec les clients de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, sur la base d'un contrat ayant pour objet l'exécution, au moyen de son propre personnel spécialisé, des services et travaux demandés par SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL.
23. Les autorités fiscales ont considéré que la société allemande avait accès à des moyens techniques en Roumanie, en faisant référence aux moyens techniques de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL (ordinateurs, systèmes d'exploitation, véhicules automobiles), qui avaient été acquises au moyen de sommes d'argent provenant de la société allemande. Toutefois, la requérante a soutenu que ces moyens lui appartenaient, indépendamment du fait qu'elles avaient été acquises au moyen de sommes empruntées auprès de la société allemande, pour lesquelles elle payait des intérêts.
24. BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a fourni à BERLIN CHEMIE AG les services de marketing, de réglementation et de publicité mentionnés dans le contrat, services qu'elle a considérés comme assujettis à la taxe non pas en Roumanie mais en Allemagne.

Il ressort des pièces du dossier que BERLIN CHEMIE AG est l'unique client de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL.

25. Le fait que, par le contrat de 2011, la requérante s'est engagée à fournir à la société allemande des services de marketing et le fait que, conformément à l'organigramme, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL emploie 151 REPS (représentants commerciaux) laissent penser que les activités exercées par les employés de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL de manière prépondérante ont pour but l'augmentation/l'obtention des commandes de produits pharmaceutiques commercialisés par Berlin Chemie AG. **[Or. 6]**
26. Les activités exercées par les employés de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL incluent la prise des commandes de produits pharmaceutiques provenant des distributeurs de gros de Roumanie et leur transmission à BERLIN CHEMIE AG,

ainsi que le traitement des factures et leur transmission de BERLIN CHEMIE AG aux clients de celle-ci. Les employés de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL maintiennent également le lien avec la société Fildas, dépositaire des produits commercialisés par BERLIN CHEMIE AG. La société requérante a souligné dans la requête que la décision relative à la livraison des produits pharmaceutiques est prise par la société allemande et a soutenu que les activités qu'elle exerce sont uniquement des activités [de] soutien, administratives, ayant pour but de faciliter la communication et de surmonter les barrières linguistiques et que ses employés n'ont pas le pouvoir d'engager la société allemande.

27. L'expédition par les contractants roumains des commandes et factures émises pour BERLIN CHEMIE AG à l'adresse de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, considérée comme pertinente par les autorités fiscales aux fins de la conclusion selon laquelle la société allemande a un établissement stable en Roumanie, a été expliquée par la requérante par la nécessité de transposer les documents dans le format agréé par la société allemande et de faciliter la communication. La requérante estime que cela représente une activité de secrétariat/comptabilité dépourvue de pertinence aux fins de la détermination de l'établissement stable, en invoquant également le fait que l'utilisation d'une adresse postale serait insuffisante pour la détermination d'un établissement stable.

La juridiction remarque toutefois que l'article 10, paragraphe 3, du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis] vise le siège de l'activité économique et non l'établissement stable lorsqu'il dispose que « [l]a présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique ».

28. Il n'a pas été soutenu dans cette affaire qu'il existerait également des commandes adressées directement à la société allemande par les distributeurs roumains des produits pharmaceutiques de BERLIN CHEMIE AG.
29. C'est également sur la base du contrat susmentionné que SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a fourni à la société BERLIN CHEMIE AG des services de réglementation relatifs aux produits pharmaceutiques vendus par BERLIN CHEMIE AG sur le marché roumain, services considérés par la requérante comme des activités administratives [de] soutien, nécessaires pour la commercialisation de tout médicament, qui auraient pu être effectuées par toute autre entreprise, et comme dépourvus de pertinence pour estimer que la société allemande aurait un établissement stable en Roumanie.
30. La personne désignée par BERLIN CHEMIE AG pour traiter les problèmes de pharmacovigilance est un employé de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL. Cette situation a été considérée par la requérante comme dépourvue de pertinence pour estimer que la société allemande aurait un établissement stable en Roumanie.



31. En ce qui concerne la constitution des commissions chargées de l'inventaire des produits commercialisés par BERLIN CHEMIE AG en Roumanie, se trouvant dans l'entrepôt de Fildas Trading, les autorités fiscales roumaines soutiennent que ces commissions étaient composées d'employés de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL. La requérante soutient que l'inventaire est effectué en présence d'un employé de BERLIN CHEMIE AG qui est situé en Allemagne et qui se rend en Roumanie dans le but d'effectuer cet inventaire, et que la présence des employés de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL lors de l'inventaire a eu comme unique but de faciliter la communication, étant donné que les employés du dépositaire Fildas Trading ne parlaient pas anglais. La requérante soutient également que l'inventaire est une activité purement administrative, requise par la législation comptable, dépourvue de pertinence aux fins de la détermination d'un établissement stable. **[Or. 7]**
32. S'agissant de la prise des décisions relatives à la destruction de certains médicaments, selon la requérante, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a pris uniquement des décisions relatives à la destruction de ses propres échantillons qu'elle détient dans l'entrepôt de Fildas (échantillons qui ont été mis à sa disposition en vue de la promotion des produits pharmaceutiques), et non à la destruction des produits pharmaceutiques appartenant à la société allemande, comme il a été considéré par les autorités fiscales.
33. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a conclu des contrats pour des services de publicité et de marchandisage en vue de la promotion des produits commercialisés par BERLIN CHEMIE AG sur le marché roumain, a organisé et participé à des événements pour la promotion des produits pharmaceutiques de BERLIN CHEMIE, dans le cadre desquels elle a offert des échantillons de ces produits à des professionnels de la santé.
34. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL est la représentante locale des détenteurs d'autorisations de mise sur le marché pour les produits commercialisés en Roumanie par BERLIN CHEMIE AG.
35. Les registres fiscaux de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL sont organisés par centres de coût des 25 produits commercialisés par BERLIN CHEMIE AG en Roumanie, avec transcription de ceux-ci dans les comptes. La requérante a invoqué le manque de pertinence de ce mode d'organisation de la comptabilité pour l'existence d'un établissement stable, en faisant valoir que celui-ci est justifié par l'existence d'un budget de promotion pour chaque produit et par l'obligation légale du groupe Berlin Chemie Menarini d'établir des états financiers au niveau de groupe conformément aux normes internationales de comptabilité IAS 27.
36. L'acte administratif fiscal contesté en l'espèce retient que SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL est un membre actif de l'Asociația Română a Producătorilor Internaționali de Medicamente (association roumaine des producteurs internationaux de médicaments), bien qu'elle ne soit pas productrice et qu'elle ne

commercialise pas de médicaments sur le territoire de la Roumanie. La pertinence de ce fait est contestée par la requérante, [qui soutient que] l'appartenance à une organisation à but non lucratif n'est pas pertinente du point de vue fiscal et que pour avoir qualité de membre de ladite organisation il suffisait d'exercer des activités dans le domaine pharmaceutique, quelle que soit leur nature.

37. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a facturé les services de marketing, de promotion et d'autorisation de produits hors TVA à BERLIN CHEMIE AG, estimant que le lieu de prestation de ces services était en Allemagne.
38. À la suite du contrôle fiscal qui visait la société BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, les autorités fiscales roumaines ont estimé que BERLIN CHEMIE AG dispose en Roumanie de suffisamment de moyens techniques et humains pour avoir un établissement stable en Roumanie, à savoir à Bucarest, Calea Floreasca nr. 169A, etaj 5 (où se trouve le siège de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, le précise la juridiction de renvoi), conformément à l'article 125 bis, sous b), de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, et à l'article 266, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 227/2015 portant code des impôts, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, respectivement, lus en combinaison avec les dispositions du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis], et [ont] constaté que le lieu de prestation des services de marketing, de promotion et d'autorisation des produits est en Roumanie, conformément à l'article 133, paragraphe (2), de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 et à l'article 266, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 227/2015 portant code des impôts, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Un supplément de TVA pour les services susmentionnés, d'un montant total de 41 687 575 RON, a été perçu pour la période allant du 1<sup>er</sup> février 2014 au 31 décembre 2016.
39. Par le recours introduit contre les actes administratifs établissant ces obligations fiscales, il a été contesté que BERLIN CHEMIE AG disposerait en Roumanie de [Or. 8] suffisamment de moyens techniques et humains pour avoir un établissement stable en Roumanie. La requérante invoque le non-respect des exigences prévues à cette fin dans le code des impôts roumain [article 266, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 227/2015 portant code des impôts roumain, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, et article 125 bis, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015], ainsi qu'à l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et à l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis].

#### IV. Le contexte juridique

##### Le droit de l'Union incident en l'espèce

40. Selon l'article 44 de la directive 2006/112, « [l]e lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le

siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle ».

41. Aux termes de l'article 10 de la section 1 du chapitre V, « Lieu des opérations imposables », du règlement n° 282/2011 :

« 1. Pour l'application des articles 44 et 45 de la directive 2006/112/CE, le "lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique" est le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise.

2. Afin de déterminer le lieu visé au paragraphe 1, sont pris en considération le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction.

Lorsque ces critères ne permettent pas de déterminer avec certitude le lieu du siège de l'activité économique, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise est le critère prépondérant.

3. La présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. »

42. L'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis] dispose :

« 1. Pour l'application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE, l'"établissement stable" désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement.

2. Pour l'application des articles suivants, l'"établissement stable" désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure **[Or. 9]** appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de fournir les services dont il assure la prestation :

- a) article 45 de la directive 2006/112/CE ;
- b) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, article 56, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE ;
- c) jusqu'au 31 décembre 2014, article 58 de la directive 2006/112/CE ;
- d) article 192 bis de la directive 2006/112/CE.

3. Le fait de disposer d'un numéro d'identification TVA n'est pas en soi suffisant pour considérer qu'un assujetti a un établissement stable. »

Les règles de droit national applicables en l'espèce

43. Eu égard au fait que l'acte administratif fiscal contesté en l'espèce mettait à la charge de la requérante des obligations fiscales afférentes à la période comprise entre le 1<sup>er</sup> février 2014 et le 31 décembre 2016, sont applicables en l'espèce les dispositions de la loi n° 571/2003 portant code des impôts en ce qui concerne les obligations fiscales établies pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> février 2014 et le 31 décembre 2015 et les dispositions de la loi n° 227/2015 portant code des impôts en ce qui concerne les obligations fiscales établies pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et le 31 décembre 2016. Les dispositions pertinentes en l'espèce des deux lois qui se sont succédées dans le temps ont un contenu identique. Nous les citerons ci-après.
44. Les dispositions de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 (et qui sont pertinentes en l'espèce pour les obligations fiscales afférentes à la période antérieure au 31 décembre 2015), sont l'article 133, paragraphe (2), et l'article 125 bis, paragraphe (2), sous (b).

L'article 133, paragraphe 2, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 dispose :

« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où ce destinataire des services a établi le siège de son activité économique. Si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où cette personne a établi le siège de son activité économique, le lieu de prestation des services est l'endroit où cet établissement stable du destinataire des services est situé. À défaut d'un tel lieu ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui est le destinataire de ces services a son domicile ou sa résidence habituelle. »

45. Article 125 bis, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 dispose :

« Au sens du présent titre :

- a) un assujetti qui a le siège de son activité économique en Roumanie est réputé établi en Roumanie ;
- b) un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie est réputé établi en Roumanie s'il dispose d'un établissement stable en Roumanie, ou s'il dispose en Roumanie de suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ;

- c) un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie et qui dispose d'un établissement stable en Roumanie conformément au point b) est considéré comme un assujetti non établi en Roumanie pour les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées sans la participation de l'établissement stable situé sur le territoire de la Roumanie ».

46. Les dispositions de la loi n° 227/2015 portant code des impôts roumain, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, qui sont pertinentes en l'espèce pour les obligations fiscales afférentes à la période ultérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016 sont l'article 278, paragraphe (2), et l'article 266, paragraphe (2).

L'article 278, paragraphe (2), de cette loi dispose :

« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où ce destinataire des services a établi le siège [Or. 10] de son activité économique. Si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où cette personne a établi le siège de son activité économique, le lieu de prestation des services est l'endroit où cet établissement stable du destinataire des services est situé. À défaut d'un tel lieu ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui est le destinataire de ces services a son domicile ou sa résidence habituelle. »

47. L'article 266, paragraphe (2), de ladite loi dispose :

« Au sens du présent titre :

- a) un assujetti qui a le siège de son activité économique en Roumanie est réputé établi en Roumanie ;
- b) un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie est réputé établi en Roumanie s'il dispose d'un établissement stable en Roumanie, ou s'il dispose en Roumanie de suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ;
- c) un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie et qui dispose d'un établissement stable en Roumanie conformément au point b) est considéré comme un assujetti non établi en Roumanie pour les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées sans la participation de l'établissement stable situé sur le territoire de la Roumanie ».

V. Justification du renvoi préjudiciel

48. Pour pouvoir statuer sur la demande dont elle est saisie, la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) doit déterminer le lieu d'imposition des services de marketing, de publicité et de réglementation fournis par la société roumaine à la société allemande et vérifier si la société allemande a un établissement stable en Roumanie, comme il a été soutenu par les autorités fiscales, raison pour laquelle le règlement de la présente affaire dépend de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis].
49. En ce qui concerne les dispositions nationales incidentes en l'espèce, qui définissent la notion d'« établissement stable » d'un assujetti, à savoir l'article 266, paragraphe (2), de la loi n° 227/2015 portant code des impôts roumain, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, et l'article 125 bis, paragraphe (2), sous b), de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, celles-ci conditionnent l'existence d'un établissement stable en Roumanie au fait de disposer dans ce pays [de] suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens et/ou des prestations de services imposables [omissis].
50. La juridiction de céans constate que les dispositions nationales susmentionnées ont un libellé relativement différent par rapport aux dispositions de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis].

Eu égard au principe de primauté du droit de l'Union, ainsi qu'au principe selon lequel l'interprétation des dispositions nationales qui transposent des dispositions du droit de l'Union doit être faite en conformité avec ces dernières (en l'espèce il ne s'agit pas d'une transposition des dispositions de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011, puisque celles-ci ont un effet direct, n'ayant pas besoin d'être transposées), la juridiction de céans considère qu'il ne fait aucun doute que, lors de l'analyse qu'elle effectuera **[Or. 11]** afin de déterminer si en l'espèce la société allemande a un établissement stable en Roumanie, elle doit vérifier le respect des exigences prévues à l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 et à l'article 44 de la directive 2006/112 respectivement, et que l'interprétation du droit national sera faite à la lumière du droit de l'Union.

51. Les arrêts du 16 octobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298 ; du 20 février 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77 ; du 25 octobre 2012, *Daimler et Widex*, C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666 ; du 7 août 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647 ; du 17 juillet 1997, *ARO Lease*, C-190/95, EU:C:1997:374 ; du 12 mai 2005, *RAL (Channel Islands) e.a.*, C-452/03, EU:C:2005:289 ; du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832 ; du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184 ; du 4 juillet 1985, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299 ; du 6 février 2014, *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53 ; du 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, et du 23 mars 2006, *FCE*

Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, concernant des situations juridiques et factuelles différentes de celles de l'espèce, de sorte que la juridiction de céans éprouve certains doutes en ce qui concerne l'interprétation qu'il convient de donner à l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 [omissis], ainsi qu'à l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis].

52. En outre, la jurisprudence antérieure de la Cour ne semble pas aborder la question de la pertinence de la prestation des services de marketing pour la détermination d'un établissement stable, dans le contexte où de tels services, de marketing, impliquent l'exercice d'activités complexes, qui ont un lien assez étroit avec l'activité de vente des biens, étant susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique.
53. Eu égard aux doutes relatifs à l'interprétation qu'il convient de donner à ces dispositions en l'espèce, ainsi qu'au rôle de la Cour d'assurer une interprétation uniforme du droit de l'Union, la juridiction de céans a estimé nécessaire d'adresser [à la Cour] des questions préjudicielles [omissis].
54. Une première interprétation nécessaire au règlement de l'affaire pendante devant la juridiction de céans concerne le point de savoir si, pour estimer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique a, conformément à l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et à l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis], [un] établissement stable dans l'État dans lequel elle livre des biens, il est nécessaire que les moyens humains et techniques utilisées par la société sur le territoire de ce dernier État lui appartiennent ou s'il est suffisant que la société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens humains et techniques par l'intermédiaire d'une société liée, qu'elle contrôle en détenant la majorité des parts sociales.
55. Dans l'affaire dont la juridiction de céans est saisie, les autorités fiscales roumaines ont estimé que la société allemande BERLIN CHEMIE AG a suffisamment de moyens humains et techniques en Roumanie pour qu'il puisse être considéré qu'elle a [un] établissement stable dans ce pays, en se rapportant principalement aux moyens humains et techniques détenues par la société de droit roumain, BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, liée à la société allemande, contrôlée par BERLIN CHEMIE AG en termes de capital social et avec laquelle celle-ci a conclu un contrat portant sur la prestation exclusive de services de marketing, de publicité et de réglementation [Or. 12] étroitement liés à l'activité économique qu'elle exerce en Roumanie (livraison de produits pharmaceutiques).
56. Or, dans le contexte particulier de l'espèce, dans lequel les moyens techniques et humains identifiées par les autorités fiscales appartiennent à la société roumaine au moins sur le papier/de manière formelle, la solution qui sera prononcée dépend de l'interprétation qui sera donnée à l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et à l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis], plus précisément de la question de savoir si ces dispositions exigent que les moyens

humains et techniques appartiennent à la société qui [détenait] ainsi [un] établissement stable (en l'espèce la société allemande) ou s'il est suffisant que la société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens humains et techniques par l'intermédiaire d'une société liée qu'elle contrôle, en détenant la majorité des parts sociales.

57. La juridiction de céans considère comme particulièrement pertinents en l'espèce tant le fait que la société roumaine est contrôlée par la société allemande en termes de capital que le fait que la société roumaine a apparemment été créée justement dans le but de mettre à la disposition de la société allemande, de manière exclusive, les services de marketing, de publicité et de réglementation dont celle-ci a besoin pour exercer son activité économique en Roumanie, à savoir la livraison de produits pharmaceutiques sur le territoire de la Roumanie.
58. Même s'il est vrai que, comme le soutient la requérante, la société allemande aurait pu également avoir recours aux services d'autres sociétés pour la prestation des services de publicité, de réglementation et de comptabilité, on remarque toutefois que celle-ci a préféré créer une société qu'elle contrôle et qui lui fournit ces services en exclusivité et que, dans la mesure où la société roumaine n'a pas d'autres clients, l'accès de la société allemande à ces moyens semble être immédiat et permanent, les contrats ne pouvant pas être résiliés à brève échéance.
59. Or, dans la mesure où les livraisons de produits pharmaceutiques en Roumanie par la société allemande ne sont pas occasionnelles et sporadiques mais prolongées et à caractère stable, étant donné que BERLIN CHEMIE AG a des clients réguliers et un stock permanent de produits pharmaceutiques dans un entrepôt loué déjà depuis l'année 1996, que ses ventes sur le territoire de la Roumanie sont constantes et substantielles, et dans la mesure où la société allemande, par les contrats qu'elle a conclus en Roumanie, a accès à des moyens techniques et humains d'une manière qui peut être considérée comme comparable à [la situation] dans laquelle l'établissement dispose de moyens propres, la juridiction de céans se demande si une telle situation représente un indice suffisant pour la constitution d'un établissement stable ou s'il est néanmoins nécessaire que les moyens techniques et humains dont elle se sert pour exercer son activité économique en Roumanie (la livraison de produits pharmaceutiques) appartiennent directement, sans intermédiaire, à la société allemande.
60. Une telle question se justifie dans la mesure où cela inciterait aux abus si, pour transférer l'imposition de prestations de services d'un État membre à un autre, il suffisait à une personne de couvrir ses besoins en moyens humains et techniques au moyen de contrats conclus avec des sociétés qui seraient créées précisément dans le but de fournir de tels services, nécessaires à l'exercice de l'activité économique dans le deuxième État membre.
61. La présente affaire a certains points communs avec l'affaire C-260/95, [arrêt du 20 février 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77], plus particulièrement en ce qui concerne le contrôle du capital social. Toutefois, en l'espèce, la société roumaine



n'est pas une filiale de la société allemande, l'activité qu'elle exerce n'est pas identique à l'activité exercée par la société allemande, comme cela était le cas dans l'affaire C-260/95, mais présente un rapport étroit de complémentarité avec celle-ci. En outre, l'arrêt rendu dans l'affaire C-260/95 concernait l'interprétation de certains textes spéciaux du droit de l'Union qui régissaient le cas particulier des agences de voyage, à savoir l'article 26 de la sixième directive [Or. 13] 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), de sorte que la juridiction de renvoi doute que cette jurisprudence puisse être extrapolée en l'espèce.

62. Il existe également des similitudes entre la présente affaire et l'affaire C-605/12, [arrêt du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298], dans laquelle une société cypriste utilisait des moyens mis à sa disposition par une autre société, polonaise, pour exercer l'activité de commerce électronique. Toutefois, au cours de la période litigieuse, les deux sociétés de l'affaire C-605/12 étaient indépendantes entre elles en termes de capital social. Tel n'est pas le cas en l'espèce, où l'on peut parler d'un contrôle exercé par la société allemande, au moins du point de vue de la détention du capital social. À cela s'ajoute l'exclusivité des services fournis, la société allemande étant le seul client de la société roumaine, [ainsi que] le droit de BERLIN CHEMIE AG d'inspecter les registres et les locaux de la société roumaine, prévu à l'article 3 du contrat conclu entre les deux sociétés.
63. En outre, dans l'affaire C-605/12, les moyens mis à disposition par la société polonaise étaient de nature technique et n'étaient pas mis à la disposition exclusive de la société cypriste, s'agissant d'une plateforme électronique, tandis qu'en l'espèce, si la thèse selon laquelle il suffirait que les moyens soient mis à disposition au moyen de contrats était valide, il s'agirait non seulement de moyens techniques, mais surtout de moyens humains, qui sont mis à la disposition exclusive de la société allemande (il y a plus de 200 employés dont plus de 150 exerçant des fonctions de REPS – Sales Representatives). Eu égard aux différences entre la présente affaire et l'affaire C-605/12, l'interprétation donnée dans cet arrêt ne règle pas les problèmes d'interprétation soulevés en l'espèce.
64. Une deuxième question préjudicielle concerne également les dispositions de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n 282/2011, [omissis] plus précisément le point de savoir si, dans le sens qu'il convient de donner à ces articles, pour estimer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique a un établissement stable dans l'État dans lequel elle livre les biens, il est nécessaire que le supposé établissement stable participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou s'il suffit que la société détienne, dans l'État dans lequel elle effectue la livraison de biens, des moyens techniques et humains qui sont mises à sa disposition au moyen de contrats conclus avec des sociétés tiers, contrats qui ont pour objet des activités

de marketing, de réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, activités qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique.

65. Relativement à cette question, la requérante au principal a soutenu que les services fournis par les sociétés allemandes représentent uniquement des activités administratives, [de] soutien, qui ne seraient pas pertinentes au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n 282/2011 [omissis] pour estimer que la société allemande a un établissement stable en Roumanie, l'accent étant mis sur le fait que la décision de livraison des médicaments est prise exclusivement par les représentants de la société allemande. Au cours du jugement il a été fait référence aux arrêts du 17 juillet 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374 ; du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299 ; du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, et du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, dans lesquels il a été établi, pour l'essentiel, que les moyens ou services analysés dans ces décisions n'étaient pas suffisants pour estimer qu'il existait un établissement stable.
66. La situation en l'espèce est cependant différente des hypothèses des affaires susmentionnées, étant donné que la société allemande a accès en Roumanie à une multitude de moyens techniques et humains au moyen de contrats conclus avec d'autres sociétés, contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, moyens dont elle a besoin pour exercer son activité économique (la livraison de produits pharmaceutiques) en Roumanie et qui influencent les résultats économiques qu'elle obtient dans cet État. [Or. 14]
67. En outre, les services de marketing fournis par la société roumaine BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL semblent présenter un lien intrinsèque avec l'activité économique exercée par la société allemande en Roumanie, à savoir la vente de produits pharmaceutiques, et a une influence directe sur la livraison de ces produits en Roumanie, dans la mesure où il est difficile d'isoler l'apport du marketing dans le processus de vente des produits pharmaceutiques.
68. De plus, les services de marketing ne sauraient être confondus avec les services de publicité, et la juridiction de céans doute que les services de marketing puissent être considérées comme de simples activités administratives et de soutien.
69. Bien qu'il semble que les activités exercées par les employés de la société roumaine BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL n'incluent pas la décision proprement-dite de vente des produits pharmaceutiques sur le territoire de la Roumanie (c'est la thèse invoquée en défense par les deux sociétés, que la juridiction de céans doit prendre en compte), la juridiction remarque cependant que l'organigramme de la société roumaine prévoit plus de 150 REPS (Sales Representatives), ainsi qu'un « Sales Manager », semblant indiquer que les activités de marketing exercées par ceux-ci sont étroitement liées à l'obtention de

commandes pour les produits vendus par la société allemande en Roumanie. En outre, les employés roumains sont également impliqués dans la prise des commandes des clients roumains et leur transmission à la société allemande, tout en maintenant le lien avec l'entrepôt en Roumanie dans lequel sont conservés les produits pharmaceutiques appartenant à la société allemande. Leur activité est dédiée à ce but économique, la vente des produits pharmaceutiques en Roumanie, et les moyens de la société roumaines sont utilisés de manière spécifique pour l'exercice de l'activité de livraison des médicaments en Roumanie.

70. Toutefois, dans le contexte où il ressort des pièces du dossier que la décision de vente des produits pharmaceutiques serait prise par le personnel d'Allemagne, le règlement de l'affaire dépend de la réponse à la question de savoir si, pour qu'il s'agisse d'un établissement stable au sens de [l'article] 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n 282/2011 [omissis], il est nécessaire que l'établissement stable présumé participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou si cet aspect n'est pas pertinent, s'il suffit que la société détienne, dans l'État dans lequel elle effectue la livraison de biens, des moyens techniques et humains qui sont mises à sa disposition au moyen de contrat conclus avec des sociétés tierces, contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, activités qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique.
71. La juridiction de céans éprouve des doutes quant à la réponse qu'il convient de donner à cette question, dans le contexte où, à présent, les activités économiques exercées par les sociétés commerciales sont devenues de plus en plus complexes, n'étant limitées ni à un seul type d'activité ou opération ni à un seul domaine d'activité économique. En outre, les services de marketing présentent un lien étroit avec l'activité de livraison de produits et ne s'identifient pas à la prestation de simples services de publicité.
72. De plus, étant donné que l'article 11 du règlement [282/2011] entend par « établissement stable » « tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 » dudit règlement, la juridiction de céans se demande si les activités économiques exercées dans l'établissement stable doivent nécessairement être identiques à celles du siège de l'activité économique pour que celui-ci soit considéré comme tel et s'il est nécessaire de vérifier l'exercice de l'activité la plus « caractérisante » ou s'il est suffisant que les activités économiques exercées par l'établissement stable aient un lien étroit avec la réalisation du but de l'activité économique ou une influence sur celle-ci. **[Or. 15]**
73. La troisième question préjudicielle porte sur le point de savoir si, dans le cadre de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n 282/2011 [omissis], la possibilité pour un assujetti d'avoir un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti lié qu'il contrôle exclut la possibilité que cette

dernière société liée soit considérée comme un prestataire de services pour l'établissement stable ainsi constitué.

74. Comme nous l'avons déjà indiqué, les autorités fiscales roumaines ont estimé que la société allemande a un établissement stable en Roumanie et que pour cette raison les services fournis par la société roumaine à la société allemande sont taxables en Roumanie. Cette appréciation a été faite principalement en raison des moyens techniques et humains que la société allemande détient en Roumanie par l'intermédiaire de la société roumaine liée, qu'elle contrôle du point de vue de la structure du capital social, les autorités fiscales allant jusqu'à affirmer que [ces deux sociétés] formeraient un tout sur le plan économique.

Pour apprécier que la société allemande a un établissement stable en Roumanie, les autorités fiscales ont également tenu compte du fait que celle-ci avait conclu dès 1996 un contrat de stockage avec une société en Roumanie exerçant dans ce secteur, qu'elle détient dans cet entrepôt un stock constant et permanent de produits, qu'elle a un représentant fiscal en Roumanie, qu'elle y est identifiée à la TVA, qu'elle paye la taxe clawback, que ses produits sont autorisés à la vente en Roumanie, ainsi que du fait qu'elle livre constamment et depuis longtemps des produits pharmaceutiques en Roumanie, à des distributeurs de gros qui sont en grande partie les mêmes.

75. La requérante et l'intervenante ont toutefois soutenu qu'elles sont des personnes morales distinctes, qui ne forment pas un tout sur le plan économique, en niant la pertinence de tous les aspects retenus par les autorités fiscales roumaines et en indiquant que les services fournis par la société roumaine à la société allemande sont imposables en Allemagne.
76. La juridiction de céans retient que la société roumaine n'a pas été constituée comme une filiale ni comme une succursale de la société allemande, tout en étant contrôlée par celle-ci en termes de capital, et que les services fournis par la société roumaine et plus particulièrement ceux de marketing sont étroitement liés à l'activité de vente des produits pharmaceutiques par la société allemande en Roumanie. Il convient d'ajouter à cela l'exclusivité des services fournis, étant donné que la société allemande est le seul client de la société roumaine, ainsi que le droit de BERLIN CHEMIE AG d'inspecter les registres et les locaux de la société roumaine, prévu à l'article 3 du contrat conclu entre les deux sociétés.

Dans ce contexte, la juridiction de céans éprouve des doutes quant au fait que celles-ci devraient être considérées comme représentant une personne morale unique (et les deux sociétés ont soutenu qu'elles ne pouvaient pas être considérées comme telles).

77. La situation de l'affaire au principal est différente de celle de l'affaire C-260/95, [arrêt du 20 février 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77], dans laquelle il était question d'une filiale agissant comme agent de la société danoise, en fournissant aux clients le même type de services que la société-mère, tandis qu'en l'espèce la

société roumaine, même si elle est contrôlée par la société allemande en termes de capital, n'a pas été enregistrée comme une filiale de celle-ci et, bien qu'elle exerce des activités de marketing, de publicité et de réglementation, semble ne pas prendre la décision proprement dite de vente des produits pharmaceutiques, même s'il ressort des pièces du dossier qu'elle est impliquée dans le processus de vente par la prestation des services de marketing, par la transmission des commandes [et] des factures des distributeurs de gros de produits pharmaceutiques de Roumanie à la société allemande. En outre, la question litigieuse en l'espèce concerne l'imposition des services fournis à la société par le supposé établissement stable lui-même, tandis que, dans l'affaire C-260/95, se posait le problème de l'imposition des services fournis par l'établissement stable à des tiers, de sorte que les interprétations données dans cette affaire ne semblent pas valables en l'espèce. **[Or. 16]**

78. Il y a également des différences entre la présente affaire et les affaires C-210/04, FCE Bank [arrêt du 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196], et C-16/17, TGE Gas Engineering [arrêt du 7 août 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647], dans lesquelles il était question de succursales, tandis que la requérante dans la présente affaire n'est pas une succursale de BERLIN CHEMIE AG, raison pour laquelle il est possible que cette jurisprudence ne soit pas transposable en l'espèce.
79. La situation de la présente affaire est également différente de celle des affaires jointes C-318/11 et C-319/11, [arrêt du 25 octobre 2012, Daimler et Widex, C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666], dans lesquelles il était question de filiales et aucune opération imposable n'avait été effectuée dans l'État membre où se trouvaient les filiales en question, de sorte que les interprétations données dans ces affaires ne sont peut-être pas applicables en l'espèce.
80. En outre, la situation est différente de celle de l'affaire C-605/12, Welmory [arrêt du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298], dans laquelle, au cours de la période litigieuse, les deux sociétés étaient indépendantes l'une par rapport à l'autre en termes de capital, tandis que dans la présente affaire la société allemande contrôle la société roumaine en termes de capital.
81. Par ailleurs, la thèse soutenue par les autorités fiscales, selon laquelle la société allemande a un établissement stable en Roumanie, au vu notamment des moyens techniques et humains auxquelles elle a accès au moyen du contrat de marketing, de publicité et de réglementation de produits conclu avec la société roumaine liée, qu'elle contrôle en termes de capital social, impliquerait toutefois une superposition entre les moyens des deux sociétés, et la juridiction éprouve certains doutes quant au fait qu'une personne morale pourrait représenter à la fois l'établissement stable d'une autre personne morale et un prestataire de services pour l'établissement stable ainsi constitué.
82. Par conséquent, la juridiction de céans souhaiterait savoir si, dans le cadre de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de

l'article 11 du règlement d'exécution n 282/2011 [omissis], dans le cas où une personne morale aurait un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti lié qu'elle contrôle, cela exclurait la possibilité que la société liée soit considérée comme un prestataire de services pour l'établissement stable ainsi constitué.

83. La juridiction de céans estime que l'application correcte du droit de l'Union dans la présente affaire ne s'impose pas avec une évidence ne laissant place à aucun doute raisonnable [omissis].
84. [omissis].

Par ces motifs

### DÉCIDE :

[omissis] **[Or. 17]** [omissis],

En vertu de l'article 267 TFUE, saisit la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes, relatives à l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112 et de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011 [omissis] :

1) Afin de considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique dispose, conformément à l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et à l'article 11 du règlement [d'exécution (UE)] n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, [d'un] établissement stable dans l'État dans lequel elle livre les biens, est-il nécessaire que les moyens humains et techniques utilisés par la société sur le territoire de ce dernier État lui appartiennent ou est-il suffisant que la société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens humains et techniques par l'intermédiaire d'une autre société liée, qu'elle contrôle en détenant la majorité des parts sociales ?

2) Afin de considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique dispose, au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 11 du règlement [d'exécution (UE)] n° 282/2011 du Conseil, [d'un] établissement stable dans l'État dans lequel elle livre les biens, est-il nécessaire que l'établissement stable supposé participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou est-il suffisant que la société dispose, dans l'État dans lequel la livraison de biens est effectuée, de moyens techniques et humains qui sont mis à sa disposition en vertu de contrats conclus avec des sociétés tierces, contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de

réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, activités qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume des ventes ?

3) Dans le cadre de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 11 du règlement [d'exécution (UE)] n° 282/2011 du Conseil, la possibilité pour un assujetti d'avoir un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti lié qu'il contrôle exclut-elle que cette dernière société liée puisse être considérée comme un prestataire de services de l'établissement stable ainsi constitué ?

[omissis] [procédure]

DOCUMENT DE TRAVAIL