

**Affaire C-734/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

4 octobre 2019

**Jurisdiction de renvoi :**

Tribunalul București (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

27 septembre 2019

**Partie requérante :**

ITH Comercial Timișoara SRL

**Pârâte :**

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

---

[omissis]

**TRIBUNALUL BUCUREȘTI [tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie]**

**DEUXIÈME CHAMBRE - CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL**

[omissis]

**DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE**

La deuxième chambre (contentieux administratif et fiscal) du Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest), à la demande de la partie requérante, ITH Comercial Timișoara SRL, [omissis] **en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)**, demande à la

## COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

de répondre aux questions préjudicielles suivantes, relatives à l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, une décision en ce sens étant utile pour statuer dans l'affaire pendante devant la deuxième chambre (contentieux administratif et fiscal) du Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) [omissis] :

*1.1. Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en particulier ses articles 167 et 168, le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, le principe de non-discrimination et le principe de neutralité fiscale s'opposent-ils à ce que, en cas d'abandon ultérieur de l'investissement envisagé, un assujetti perde le droit à déduction de la TVA afférente à des dépenses d'investissement qu'il a effectuées en vue de les affecter à la réalisation d'une opération taxée ?*

*1.2. Les mêmes dispositions et principes s'opposent-ils à ce que, en cas d'abandon de l'investissement, le droit à déduction soit remis en cause dans des circonstances autres qu'un abus ou une fraude commis par l'assujetti ?*

*1.3. Les mêmes dispositions et principes s'opposent-ils à une interprétation en ce sens que les circonstances dans lesquelles le droit à déduction peut être remis en question en cas d'abandon de l'investissement incluent :*

*1.3.1. la matérialisation ultérieure d'un risque de non-réalisation de l'investissement connu de l'assujetti lors de la réalisation des dépenses d'investissement, tel que la non-approbation, par une autorité publique, d'un plan d'occupation des sols nécessaire pour réaliser l'investissement en question ?*

*1.3.2. une évolution des circonstances économiques telle que l'investissement envisagé perd la rentabilité qu'il avait au moment de son lancement ?*

*1.4. La directive 2006/112 et les principes généraux du droit de l'Union doivent-ils être interprétés en ce sens que, en cas d'abandon de l'investissement :*

*1.4.1. l'abus ou la fraude justifiant la remise en cause du droit à déduction sont présumés ou doivent être prouvés par les autorités fiscales ?*

*1.4.2. la preuve de l'abus ou de la fraude peut être apportée au moyen de présomptions simples ou **[Or. 2]** nécessite des moyens de preuve objectifs ?*

*1.5. La directive 2006/112 et les principes généraux du droit de l'Union permettent-ils ou non que, en cas d'abandon de l'investissement, l'abus ou la fraude justifiant la remise en cause du droit à déduction soient constatés lorsque*

*l'assujetti ne peut utiliser les biens et services pour lesquels il a déduit la TVA à aucune fin, pas même donc à des fins purement privées ?*

*1.6. La directive 2006/112 et les principes généraux du droit de l'Union doivent-ils être interprétés en ce sens que, en cas d'abandon de l'investissement, des circonstances postérieures à la réalisation des dépenses d'investissement par l'assujetti, telles que i) la survenance d'une crise économique ou ii) la matérialisation d'un risque de non-réalisation de l'investissement existant à la date de la réalisation de dépenses d'investissement (par exemple, la non-approbation, par une autorité publique, d'un plan d'occupation des sols nécessaire pour réaliser l'investissement en question) ou iii) la modification des estimations de la rentabilité de l'investissement constituent des circonstances étrangères à la volonté de l'assujetti pouvant être prises en compte pour établir sa bonne foi ?*

*1.7. Les dispositions de la directive 2006/112, en particulier ses articles 184 et 185, le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, le principe de non-discrimination et le principe de neutralité fiscale doivent-ils être interprétés en ce sens que l'abandon de l'investissement constitue un cas de régularisation de la TVA ?*

*En d'autres termes, en cas d'abandon ultérieur de l'investissement, le droit à déduction de la TVA afférente à des dépenses d'investissement effectuées par l'assujetti dans l'intention de les affecter à une opération taxée est-il remis en cause au moyen du mécanisme de régularisation de la TVA ?*

*1.8. La directive 2006/112 s'oppose-t-elle à une réglementation nationale prévoyant le maintien du droit à déduction de la TVA afférente aux investissements abandonnés exclusivement dans deux hypothèses, identifiées par le renvoi sommaire à deux arrêts de la Cour, à savoir i) lorsque, en raison de circonstances indépendantes de sa volonté, l'assujetti n'a jamais fait usage des biens ou services pour son activité économique, comme il résulte de l'arrêt du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1) ainsi que ii) dans d'autres cas, dans lesquels les biens ou services acquis pour lesquels le droit à déduction a été exercé n'ont pas été utilisés aux fins de l'activité économique de l'assujetti, pour des raisons objectives indépendantes de sa volonté, comme il résulte de l'arrêt du 29 février 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) ?*

*1.9. La directive 2006/112 et le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent-ils à ce que les autorités fiscales reviennent sur des constatations contenues dans des rapports de contrôle fiscal antérieurs ou des décisions antérieures se prononçant sur des réclamations administratives :*

*1.9.1. selon lesquelles le particulier a acquis des biens et des services dans l'intention de les affecter à la réalisation d'une opération taxée ?*

*1.9.2. selon lesquelles la suspension ou l'abandon d'un projet d'investissement a été causée par une circonstance étrangère à la volonté de l'assujetti ?*

2.1. La directive 2006/112, [Or. 3] en particulier son article 28, s'oppose-t-elle à ce que le mécanisme de commissionnaire s'applique même en l'absence de contrat de mandat sans représentation ?

2.2. Les dispositions de la directive 2006/112, en particulier son article 28, doivent-elles être interprétées en ce sens que le mécanisme de commissionnaire est applicable lorsqu'un assujetti réalise une construction conformément aux besoins et aux exigences de l'activité d'une autre personne morale, en vue d'en conserver la propriété et de se contenter de la louer, une fois achevée, à ladite personne ?

2.3. Ces mêmes dispositions doivent-elles être interprétées en ce sens que, dans la situation susvisée, le constructeur est tenu de refacturer les dépenses d'investissement afférentes à la réalisation de la construction à la personne morale à laquelle il entend louer sa construction une fois achevée et de percevoir la TVA y afférente auprès de cette personne ?

2.4. Ces mêmes dispositions doivent-elles être interprétées en ce sens que, dans la situation susvisée, le constructeur est tenu de refacturer les dépenses d'investissement et de percevoir la TVA y afférente lorsqu'il met définitivement fin aux travaux de construction en raison d'une diminution drastique de l'activité économique de la personne à laquelle la construction devait être louée, diminution causée par l'insolvabilité imminente de cette dernière ?

2.5. La directive 2006/112 et les principes généraux du droit de l'Union doivent-ils être interprétés en ce sens que les autorités fiscales peuvent requalifier les opérations effectuées par les assujettis, en ignorant les clauses des contrats qu'ils ont conclus, même si ces contrats n'ont pas été simulés ?

2.6. La directive 2006/112 et, en particulier, le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent-ils à ce que les autorités fiscales reviennent sur des constatations reconnaissant le droit à déduction de la TVA de l'assujetti, contenues dans des rapports de contrôle fiscal antérieurs ou des décisions antérieures se prononçant sur des réclamations administratives ?

### **L'objet du litige. Les faits pertinents**

- 1 Par requête inscrite au rôle de la deuxième chambre (contentieux administratif et fiscal) du Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) le 24 octobre 2017, la requérante, ITH COMERCIAL TIMIȘOARA SRL (ci-après « ITH »), opposée aux défenderesses, l'AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI (agence nationale de l'administration fiscale – direction générale régionale des finances publiques de Bucarest, ci-après la « DGRFPB ») et l'AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI – ADMINISTRAȚIA SECTOR 1 A FINANȚELOR

PUBLICICE (agence nationale de l'administration fiscale – direction générale régionale des finances publiques de Bucarest – administration des finances publiques du secteur 1, ci-après l'« AFP1 »), a conclu à ce qu'il plaise à la juridiction de céans :

- annuler la décision [omissis] de la DGRFPB du 24 mai 2017 se prononçant sur la réclamation d'ITH enregistrée auprès de la DGRFPB [omissis] le 7 février 2017 ;
- annuler l'avis d'imposition de l'AFP1, relatif aux obligations fiscales principales afférentes aux bases d'imposition fixées dans le cadre du contrôle fiscal de personnes morales [omissis] du 20 décembre 2016, par lequel l'AFP1 a imposé à ITH un rappel de TVA d'un montant de 239 734 lei roumains (RON) ;
- annuler, partiellement, le rapport de contrôle fiscal de l'AFP1 du 20 décembre 2016, en ce qui concerne : **[Or. 4]**
  - le refus la déduction d'un montant de TVA de 13 541 RON établi dans la déclaration de TVA sous la forme d'un solde négatif et de l'option de remboursement afférente au mois de décembre 2015 ;
  - l'établissement de l'obligation d'ITH de percevoir la TVA à hauteur de 226 193 RON pour la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2013 au 31 décembre 2015,

en condamnant les défenderesses à rembourser intégralement la somme de 53 269 RON au titre de la TVA réclamée par la requérante et en concluant à l'absence de l'obligation d'ITH de percevoir un montant de TVA supplémentaire de 226 193 RON ;

- condamner les défenderesses à rembourser à ITH la somme de 239 734 RON payée par cette dernière en exécution de l'avis d'imposition et du rapport de contrôle fiscal, majorée d'intérêts journaliers de 0,02 % calculés de la date de paiement à celle du remboursement.

2 Le litige concerne la légalité d'actes des défenderesses imposant des obligations supplémentaires de TVA à la requérante. Ces obligations concernent deux projets immobiliers que la société a initiés en 2007 :

- un premier projet, consistant dans la construction d'un immeuble de bureaux et de centres commerciaux dans le secteur 6 de la municipalité de Bucarest (ci-après le « projet Calea Giulești ») ; et
- un second projet, rendu opportun par le premier, consistant dans la construction d'un hall de production d'ascenseurs dans le județul Ilfov (département d'Ilfov), dans la commune de Dragomirești Vale (ci-après le « projet Dragomirești Vale »).

La requérante a renoncé à ces projets en invoquant des causes postérieures, indépendantes de sa volonté, excluant toute fraude ou tout abus.

- 3 Dans le mémoire en défense déposé le 27 novembre 2017, les défenderesses font valoir que, pour trancher intégralement, adéquatement et légalement le litige, le juge doit apprécier si le droit à déduction de la TVA existe indépendamment des raisons pour lesquelles l'investissement a été abandonné. Elles estiment que c'est à juste titre que la déclaration négative assortie d'une demande de remboursement de la TVA a été rejetée et qu'une obligation supplémentaire de paiement de 226 193 RON a été imposée, car, d'une part, la requérante connaissait les éléments susceptibles d'empêcher l'achèvement du projet dès son origine et elle a librement assumé les risques et, d'autre part, dans le cadre du second projet, la requérante a effectué les achats pour le compte de sa cocontractante, à laquelle elle aurait dû refacturer tous les coûts des services et percevoir la TVA afférente auxdits coûts auprès de cette dernière.
- 4 Concernant les faits, la juridiction de céans constate ce qui suit.

#### *4.1. Le projet Calea Giulești*

Par un contrat de vente conclu en décembre 2007 (ci-après le « contrat de vente »), ITH a acheté auprès d'une société productrice d'ascenseurs et d'escaliers mécaniques (ci-après le « fabricant d'ascenseurs ») un immeuble situé Calea Giulești, composé de terrain d'une surface de 25 712 m<sup>2</sup> et d'un certain nombre de constructions anciennes dans lesquelles la société vendeuse exerçait, à l'époque, une activité de production (ci-après l'« immeuble situé Calea Giulești »).

Cette opération a été conclue parce que, d'une part, ITH avait l'intention de construire, sur le terrain, une tour de bureaux et des centres commerciaux à louer ultérieurement et, d'autre part, le fabricant d'ascenseurs avait besoin de réduire ses dépenses au moyen d'une réinstallation dans un nouvel espace aux coûts moins élevés. ITH et le fabricant d'ascenseurs ont ainsi convenu, dès le mois de novembre 2007, que ce dernier vendrait l'immeuble situé Calea Giulești à ITH et que celle-ci offrirait une solution de réinstallation audit fabricant, en lui louant, durant au moins dix ans, un hall de production que la [Or. 5] société devait bâtir dans la commune de Dragomirești Vale.

La réalisation du projet Calea Giulești par ITH nécessitait l'obtention d'une autorisation pour la destruction des bâtiments existants sur le terrain en cause et d'un permis de construire. La délivrance des autorisations supposait, à son tour, i) l'obtention d'un certificat d'urbanisme et ii) l'élaboration d'un plan d'occupation des sols, dans les circonstances décrites ci-dessus. ITH a effectué certaines démarches préparatoires pour ce projet, en ce qu'elle a i) conclu un contrat d'élaboration d'un projet avec un tiers concepteur de projets pour, respectivement, l'élaboration des documents en matière d'urbanisme afférents à l'étape du plan d'occupation des sols et l'obtention des avis et autorisations exigées pour le plan

d'occupation des sols, et ii) demandé à la mairie du secteur 6 de Bucarest de délivrer un certificat d'urbanisme concernant l'immeuble situé Calea Giulești.

Les dépenses d'investissement liées à ces activités se sont élevées à 71 268 RON ainsi que 13 541 RON au titre de la TVA, pour laquelle la société a exercé son droit à déduction.

La société a inscrit les dépenses liées au projet Calea Giulești dans les écritures comptables au titre des « investissements en cours ».

Au fil du temps, la réalisation du projet est donc devenu dépendante de négociations menées entre les autorités publiques et CFR SA et de l'obtention d'un accord tant sur un plan de développement des chemins de fer que sur le régime juridique de la zone affectée par l'activité de CFR SA ; de l'approbation de documents directeurs (c'est-à-dire de documents relatifs à l'aménagement du territoire, et non d'un plan d'occupation des sols) reposant sur le résultat de ces négociations et discussions, qui devaient être élaborés par le Consiliul General al Municipiului București (conseil général de la municipalité de Bucarest) et le Ministerul Transporturilor (ministère des Transports).

Dans ce contexte, invoquant également la crise économique de l'année 2008, la requérante a suspendu le projet Calea Giulești.

Le 26 mai 2016, l'assemblée générale des associés d'ITH a décidé de liquider l'investissement lié au projet Calea Giulești et de l'inscrire à titre de dépense dans les états financiers de la société pour l'année 2015.

Par la suite, ITH a obtenu un certificat d'urbanisme pour l'autorisation de démolir les bâtiments existants sur le terrain situé au n° 6-8 Calea Giulești et un autre pour établir les documents d'autorisation en vue de la réalisation du nouveau projet immobilier.

#### *4.2. Le projet Dragomirești Vale*

ITH a acheté le terrain situé dans la commune de Dragomirești Vale en 2006. Comme convenu entre la société et le fabricant d'ascenseurs, ITH devait y bâtir un hall de production d'ascenseurs et des constructions accessoires, puis louer l'immeuble audit fabricant durant dix ans. Jusqu'au moment de la réinstallation dans la commune de Dragomirești Vale, le fabricant d'ascenseurs continuait d'utiliser l'immeuble situé Calea Giulești.

La société a exercé l'option d'imposition des opérations de location de l'immeuble situé à Dragomirești Vale le 27 mars 2007, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Au cours de la période 2008-2010, ITH a effectué certaines démarches préparatoires pour le projet de Dragomirești Vale, à savoir i) obtenu le permis de construire et ii) conclu des contrats ayant pour objet la fourniture de conseils à la

société pour l'obtention du permis de construire, la conception du projet, la réalisation de travaux préliminaires consistant dans des travaux de traçage et la prestation de services de direction de chantier. ITH a en outre initié la mise en œuvre des travaux de traçage.

Les dépenses d'investissement liées à ces activités se sont élevées à 942 471 RON ainsi que 226 193 RON au titre de la TVA, pour laquelle la société a exercé son droit à déduction. **[Or. 6]**

La société a inscrit les dépenses liées au projet Dragomirești Vale dans les écritures comptables au titre des « investissements en cours ».

Parallèlement, dans le contexte général de la crise économique, le fabricant d'ascenseurs a été amené à louer un espace moins étendu, pour un loyer inférieur à celui convenu pour le hall avec ITH, si bien qu'il a perdu son intérêt pour le hall de production d'ascenseurs en construction.

La société a dû suspendre le projet Dragomirești Vale et fournir au fabricant d'ascenseurs une autre solution de réinstallation, adaptée à ses nouveaux besoins, de telle sorte que ce dernier puisse libérer l'immeuble situé Calea Giulești et que le titre de propriété d'ITH sur celui-ci soit consolidé.

À cette fin, ITH a loué un immeuble situé ailleurs, pour une période de sept ans et un loyer moins élevé que celui que le fabricant d'ascenseurs aurait payé pour l'immeuble situé à Dragomirești Vale, et l'a sous-loué audit fabricant, qui y a emménagé. Ce faisant, ITH est parvenue à consolider son titre de propriété sur l'immeuble situé Calea Giulești, le fabricant d'ascenseurs ayant attesté, par avenant au contrat de vente de l'immeuble, qu'ITH avait pleinement exécuté en temps utile l'obligation de réinstallation prévue dans ce contrat.

Le 26 mai 2016, l'assemblée générale des associés d'ITH a décidé de liquider l'investissement lié au projet Dragomirești Vale et de l'inscrire à titre de dépense dans les états financiers de la société pour l'année 2015.

#### *4.3. Les contrôles fiscaux des années 2009 et 2013*

Tant en 2009 qu'en 2013, les inspecteurs des impôts ont contrôlé l'activité d'ITH du 27 mars 2006 au 30 juin 2012 sous l'angle du respect de la législation en matière de TVA. Dans les rapports de contrôle fiscal établis, en vérifiant les dépenses d'investissement liées au projet Calea Giulești et au projet Dragomirești Vale, les inspecteurs ont constaté qu'ITH avait légalement déduit et perçu la taxe pendant la période concernée.

L'un des rapports de contrôle fiscal indique expressément que la situation économique et financière n'a pas permis la poursuite du projet d'investissement envisagé par la société.

#### *4.4. Le contrôle fiscal à l'origine du litige*

Le troisième contrôle fiscal, que les inspecteurs des impôts ont effectué en 2016, visait la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2012 au 30 juin 2016. Dans le rapport de contrôle fiscal, lesdits inspecteurs ont considéré qu'ITH avait déduit à tort un montant de TVA de 13 541 RON pour les dépenses d'investissement dans le cadre du projet Dragomirești Vale et qu'elle aurait dû percevoir auprès du fabricant d'ascenseurs un montant de TVA de 226 193 RON pour lesdites dépenses, qu'elle aurait dû refacturer audit fabricant.

Par avis d'imposition émis ultérieurement sur la base du rapport, un rappel de TVA s'élevant à 239 734 RON a été imposé à ITH.

ITH a contesté, d'abord par voie administrative, puis dans le cadre de la présente instance, le rapport de contrôle fiscal et l'avis d'imposition, en exigeant le remboursement de la somme ainsi acquittée.

### **Dispositions nationales applicables en l'espèce. Jurisprudence nationale pertinente**

- 5 Le droit matériel national applicable en l'espèce est exposé ci-après.

*Sur le projet Calea Giulești*

**Article 145, paragraphe 2, du Cod fiscal (code des impôts), approuvé par la Legea nr. 571 [Or. 7] privind codul fiscal (loi n° 571 portant code des impôts, ci-après le « code des impôts de 2003 »), du 22 décembre 2003 :** « [t]out assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : a) les opérations taxées » ;

**Point 30 des Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (modalités d'application de la loi n° 227/2015 portant code des impôts), du 6 janvier 2016, dont le libellé est identique au point 71 nonies des modalités d'application du code des impôts adopté en 2003 :**

« Lorsque les contrats sont résiliés avant l'échéance, la valeur des immobilisations corporelles ou incorporelles en cours d'exécution laissées inachevées et retirées de l'inventaire en étant mises sur le compte des dépenses, en vertu de l'approbation ou de la décision de cessation, ainsi que la valeur restante des investissements effectués avec les moyens fixes donnés en concession, en location ou en gestion, constituent des dépenses non déductibles, si elles n'ont pas été mises à profit par vente ou mise au rebut. »

**Point 45, paragraphe 6, des modalités d'application du code des impôts adopté en 2003, qui met en œuvre l'article 145, paragraphe 2, dudit code :**

« Dans le cas des immobilisations en cours laissées inachevées, en vertu d'une décision d'abandon de l'exécution des travaux d'investissement, et qui sont retirées de l'inventaire en étant mises sur le compte des dépenses, l'assujetti peut

conserver son droit à déduction exercé sur le fondement de l'article 145, paragraphe 2, du code des impôts, indépendamment du fait de savoir si ces immobilisations sont ou non cédées telles quelles ou après leur mise au rebut, si, en raison de circonstances indépendantes de sa volonté, l'assujetti n'utilise jamais ces biens/services pour son activité économique, comme il résulte de l'arrêt du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1). Le droit à déduction peut également être conservé dans d'autres situations où les biens/services acquis pour lesquels ce droit a été exercé conformément à l'article 145, paragraphe 2, du code des impôts ne sont pas utilisés aux fins de l'activité économique de l'assujetti, pour des raisons objectives indépendantes de sa volonté, comme il résulte de l'arrêt du 29 février 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67). Dans le cas de l'achat d'un terrain avec les bâtiments construits sur celui-ci, l'assujetti a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur cet achat, y compris sur les bâtiments qui seront démolis, s'il prouve avec des éléments objectifs son intention de continuer à utiliser la superficie sur laquelle les bâtiments étaient construits aux fins de ses opérations taxées, comme, par exemple, la construction d'autres bâtiments destinés à des opérations taxées, comme il résulte de l'arrêt du 29 novembre 2012, *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759) ».

**Article 148, paragraphe 1, du code des impôts de 2003 :** « [d]ans la mesure où les règles relatives à la livraison à soi-même ou à la fourniture à soi-même ne s'appliquent pas, la déduction initiale est régularisée dans les cas suivants :

- a) la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ;
- b) des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant déductible sont intervenues après le dépôt de la déclaration de TVA, notamment dans les cas visés à l'article 138 ;
- c) l'assujetti perd son droit à déduction de la taxe sur les biens meubles non livrés et les services non utilisés en cas d'événements tels que des modifications législatives ou de l'objet social, l'affectation de biens ou services à des opérations [Or. 8] ouvrant droit à déduction puis à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou des biens déclarés manquants ».

*Sur le projet de Dragomirești Vale*

**L'article 4 du Cod de procedură fiscală** (code de procédure fiscale), approuvé par la loi n° 207 portant code de procédure fiscale, du 20 juillet 2015, dispose :

« 1. Les créances fiscales et les obligations correspondantes du contribuable ou payeur sont celles prévues par la loi.

2. La procédure de gestion des créances fiscales se déroule conformément à la loi. L'autorité fiscale est tenue d'assurer le respect des dispositions légales relatives à

*la réalisation des droits et des obligations du contribuable ou payeur ou d'autres personnes participant à la procédure.*

*Aux termes de l'article 126 du code des impôts de 2003 : « 1. Aux fins de la TVA, sont imposables en Roumanie les opérations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :*

*a) les opérations qui, au sens des articles 128 à 130, constituent ou sont assimilées à une livraison de biens ou à une prestation de services, relevant de la TVA, effectuées à titre onéreux ;*

*b) le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services est considéré comme se situant en Roumanie, conformément aux dispositions des articles 132 et 133 ;*

*c) la livraison des biens ou la prestation des services est effectuée par un assujetti, tel que défini à l'article 127, paragraphe 1, agissant en tant que tel ;*

*d) la livraison des biens ou la prestation des services découle de l'une des activités économiques prévues à l'article 127, paragraphe 2 ».*

**Article 128, paragraphes 1 et 2, du code des impôts de 2003 :**

*« 1. Est considérée comme livraison de biens le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.*

*[2. Un assujetti, agissant en son nom propre, mais pour le compte d'autrui en tant qu'intermédiaire, dans une livraison de biens, est réputé avoir acquis et livré personnellement les biens concernés, dans les conditions prévues par le règlement ».]*

**L'article 138** du code des impôts de 2003 prévoit que « [l]a base d'imposition est réduite dans les cas suivants :

*a) en cas d'anéantissement total ou partiel du contrat de livraison de biens ou de prestation de services, avant qu'elles ne soient effectuées, mais pour lesquelles des factures ont été émises par avance ;*

*b) en cas de refus total ou partiel concernant la quantité, la qualité ou le prix des biens livrés ou des services fournis, ainsi qu'en cas d'anéantissement total ou partiel du contrat de livraison ou de prestation, à la suite d'un accord écrit entre les parties, d'une décision juridictionnelle définitive et irrévocable ou d'un arbitrage ;*

*c) lorsque les rabais, remises, ristournes et autres réductions du prix visées à l'article 137, paragraphe 3, sous a), sont accordés après la livraison de biens ou la prestation de services ;*

d) lorsque la contre-valeur des biens livrés ou des services fournis ne peut pas être perçue pour cause de faillite du bénéficiaire. La régularisation est autorisée à compter du prononcé de la décision juridictionnelle mettant fin à la procédure prévue par la Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (loi n° 85/2006 concernant la procédure d'insolvabilité), décision devenue définitive et irrévocable ;

e) lorsque les acheteurs renvoient les emballages dans lesquels la marchandise a été expédiée, pour les emballages circulant par facturation ».

[omissis]

**Article 129, paragraphes 1, 2 et 3, du code des impôts de 2003 :**

« 1. Est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens, telle que définie à l'article 128. [Or. 9]

2. Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.

Les prestations de services incluent des opérations telles que : la location de biens ou la transmission de l'usage des biens dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ; »

**Article 150, paragraphe 1, du code des impôts de 2003 :**

« Le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celle-ci est due conformément aux dispositions du présent titre, est l'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services, à l'exception des cas dans lesquels le bénéficiaire est redevable de la taxe conformément aux paragraphes 2 à 6 et à l'article 160. »

**Article 125 bis, paragraphe 1, point 28, du code des impôts de 2003 :**

La taxe perçue représente « la taxe sur les livraisons de biens et/ou prestations de services taxées, effectuées par un assujetti, ainsi que la taxe sur les opérations pour lesquelles le bénéficiaire est tenu de payer la taxe, conformément aux articles 150 à 151 bis ».

**Article 125 bis, paragraphe 1, point 1, du code des impôts de 2003 :**

L'acquisition de services consiste dans « [...] les services obtenus ou devant l'être par un assujetti, au moyen des opérations suivantes : [...] des prestations de services, effectuées ou devant l'être par une autre personne pour cet assujetti [...] »

**Point 6, paragraphes 3 et 4, des modalités d'application du code des impôts adopté en 2003 :**

*« Au sens de l'article 128, paragraphe 2, du code des impôts, l'assujetti agissant en qualité de commissionnaire, qui reçoit des factures en son nom de la part du commettant vendeur ou, selon le cas, du fournisseur et qui adresse des factures en son nom au commettant acheteur ou, selon le cas, à l'acquéreur, est réputé agir en son nom propre, mais pour le compte du commettant. Aux fins de la TVA, le commissionnaire est réputé être l'acheteur et le revendeur des biens, qu'il agisse pour le compte du vendeur ou de l'acheteur, et le fournisseur ou, selon le cas, le commettant est réputé effectuer une livraison de biens au commissionnaire, qui est à son tour réputé effectuer une autre livraison de biens au commettant acheteur ou, selon le cas, au client. Si, en vertu du contrat, le commissionnaire agit au nom et pour le compte du commettant comme mandataire, mais reçoit et/ou émet des factures en son nom, il est considéré comme l'acheteur revendeur aux fins de la TVA. »*

*4. Les dispositions du paragraphe 3 s'appliquent sous le nom de "mécanisme de commissionnaire" dans les cas visés au point 19, paragraphe 4. »*

**Point 7, paragraphe 2, des modalités d'application du code des impôts adopté en 2003 :**

*« Les modalités d'application établies au point 6, paragraphes 3 et 4, s'appliquent mutatis mutandis aux prestations de services visées à l'article 129, paragraphe 2, du code des impôts. »*

**Point 19, paragraphe 4, des modalités d'application du code des impôts adopté en 2003 :**

*« En cas de refacturation de dépenses effectuées pour une autre personne, ou lorsqu'un assujetti reçoit une facture ou un autre document en son nom pour des livraisons de biens, prestations de services ou importations effectuées au profit [Or. 10] d'une autre personne et refacture la contrevaletur desdites livraisons, prestations ou importations, le mécanisme de commissionnaire s'applique conformément aux dispositions du point 6, paragraphes 3 et 4, ou, selon le cas, du point 7, paragraphe 2. Toutefois, le mécanisme de commissionnaire ne s'applique pas lorsque les dispositions du point 18, paragraphe 8, s'appliquent. La personne qui refacture des dépenses n'est pas tenue que la réalisation des livraisons ou prestations qu'elle refacture figure dans son objet social. À la différence de la situation visée au paragraphe 3, dans le cas du mécanisme de commissionnaire, l'assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats de biens ou de services qui seront refacturés, conformément à la loi, et l'obligation de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations taxées. »*

**Article 11, paragraphe 1, du code des impôts de 2003 :**

*« 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. »*

### **Dispositions du droit de l'Union européenne applicables ou pertinentes en l'espèce**

- 6 La juridiction de céans constate que les dispositions de la **directive 2006/112**, dans son intégralité, sont applicables en l'espèce et, plus particulièrement, les articles suivants :

#### **Article 9**

*« Est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.*

*« Est considérée comme “activité économique” toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »*

#### **Article 28**

*« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »*

#### **Article 63**

*« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »*

#### **Article 167**

*« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »*

#### **Article 168**

*« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :*

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ; [Or. 11]*

*b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, point a), et à l'article 27 ;*

*c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ;*

*d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ;*

*e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre. »*

#### **Article 184**

*« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »*

#### **Article 185**

*« 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.*

*2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16.*

*En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. »*

#### **Les raisons ayant conduit la juridiction de céans à formuler la demande de décision préjudicielle**

- 7 La juridiction de céans constate que les autorités fiscales reconnaissent qu'ITH a acquis des services afférents au projet Calea Giulești dans l'intention de les affecter à la réalisation d'une opération taxée, mais considèrent que la TVA acquittée pour ces services aurait dû être régularisée en application de l'article 148 du code des impôts de 2003 et du point 45 des modalités d'application du code des impôts, parce qu'ITH a par la suite changé d'avis et abandonné le projet[.] Elles estiment que, conformément à la loi et à la jurisprudence de la Cour, ITH aurait pu conserver son droit à déduction uniquement si cet abandon avait été dû à des raisons objectives, tenant à des circonstances indépendantes de la volonté de la société et survenues après que l'investissement a été initié, qu'il incombait à ITH de prouver ces raisons objectives et indépendantes de sa volonté qui ont causé l'abandon du projet, preuve que la société n'a pas apportée, qu'ITH connaissait les éléments susceptibles d'empêcher l'achèvement du projet dès

l'origine et qu'elle a librement assumé les risques, car, au moment d'acquérir les services, un plan d'occupation des sols avait déjà été approuvé pour un immeuble, si bien que la société a assumé les risques découlant du non-respect dudit plan par le projet, et que le grief tiré de la jurisprudence de la Cour issue de l'arrêt du 29 février 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) ne saurait être admis, car ITH a décidé d'inscrire l'investissement dans les coûts avant la réalisation de l'étude de faisabilité ayant infirmé la rentabilité du projet Calea Giulești.

- 8 Dans ce contexte, il y a lieu de préciser si les dispositions de la directive 2006/112 [omissis] permettent de conclure que toute personne qui acquiert un bien ou un service dans l'intention de l'utiliser aux fins de l'exercice d'activités taxées acquiert le droit à déduction de la TVA y afférente et conserve ce droit, alors même que le bien ou service n'est ultérieurement plus utilisé aux fins envisagées en raison de circonstances postérieures à l'acquisition [Or. 11] dudit bien ou service, indépendantes de la volonté de l'assujetti, excluant toute fraude ou abus de sa part, comme établi dans l'arrêt du 29 février 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).
- 9 La juridiction de céans relève en outre que les autorités fiscales ont reconnu le droit d'ITH de déduire la TVA acquittée pour les services correspondant au projet Dragomirești Vale (ci-après les « services ») et le fait que la société les a acquis en son nom propre, mais ont estimé qu'ITH avait effectué les achats pour le compte du fabricant d'ascenseurs, au motif que l'immeuble devant être construit par la société et loué audit fabricant satisfaisait aux besoins et exigences de l'activité de ce dernier ; elles ont affirmé qu'elles pouvaient requalifier la transaction entre ITH et le fabricant d'ascenseurs de manière que le mécanisme de commissionnaire soit applicable, mais ont ultérieurement considéré qu'ITH devait refacturer l'ensemble des coûts des services audit fabricant et percevoir la TVA afférente aux coûts des services auprès de ce dernier.
- 10 Dans ce contexte, il est nécessaire de préciser si les dispositions de la directive 2006/112 [omissis], en particulier son article 28, s'opposent à ce que le mécanisme de la structure de commissionnaire s'applique également en dehors d'un contrat de mandat sans représentation, si ces dispositions doivent être interprétées en ce sens que la structure de commissionnaire est applicable lorsqu'un assujetti réalise une construction conformément aux besoins et exigences de l'activité d'une autre personne morale, en vue de conserver la propriété de ladite construction et simplement de la louer à cette autre personne, une fois achevée, si les mêmes dispositions doivent être interprétées en ce sens que, dans la situation susvisée, le constructeur doit refacturer les dépenses d'investissement afférentes à la réalisation de la construction à la personne à laquelle celle-ci doit être louée une fois achevée et percevoir la TVA y afférente auprès de cette dernière et a l'obligation de refacturer les dépenses d'investissement et de percevoir la TVA y afférente lorsqu'il met définitivement fin aux travaux de construction en raison de la diminution drastique de l'activité économique de la personne à laquelle la construction devait être louée, diminution causée par l'insolvabilité imminente de cette dernière[.] Il y a également lieu de

savoir si les dispositions de la directive 2006/112 [omissis] doivent être interprétées en ce sens que les autorités fiscales peuvent requalifier les opérations effectuées par les assujettis, en ignorant les clauses des contrats qu'ils ont conclus, même si ces contrats n'ont pas été simulés, et si ladite directive et, en particulier, le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que les autorités fiscales reviennent sur des constatations reconnaissant le droit à déduction de la TVA de l'assujetti, contenues dans des rapports de contrôle fiscal antérieurs ou des décisions antérieures se prononçant sur des réclamations administratives.

[omissis]

[signature]

Bucarest, le 27 septembre 2019

DOCUMENT DE TRAVAIL