

Affaire C-487/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

2 octobre 2020

Juridiction de renvoi :

Curtea de Apel Alba Iulia (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

22 septembre 2020

Partie requérante :

Philips Orăștie SRL

Partie défenderesse :

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[omissis]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA (COUR D'APPEL D'ALBA IULIA,
ROUMANIE)

CHAMBRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL

[omissis]

ORDONNANCE

Audience publique du 22 septembre 2020

[omissis]

Au rôle figure la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne présentée par la requérante, SC Philips Orăștie SRL, dans le cadre du recours contentieux administratif l'opposant à la défenderesse, la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (direction générale de l'administration des grands contribuables, Roumanie), [omissis] ayant pour objet l'annulation d'un acte administratif.

[omissis]

LA COUR D'APPEL,

sur la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne,

I. Objet du litige au principal. Faits pertinents

- 1 La requérante, SC Philips Orăștie SRL, est une personne morale roumaine, établie dans la ville d'Orăștie, département de Hunedoara (Roumanie).
- 2 Le **14 septembre 2016**, l'autorité fiscale compétente, la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (direction générale de l'administration des grands contribuables, Roumanie, ci-après la « DGAMC ») a émis l'avis d'imposition n° 423, mettant à la charge de la requérante le paiement d'un montant de 31 628 916 lei roumains (RON) au titre de la TVA et des obligations fiscales accessoires.
- 3 Étant donné que, en ce qui concerne les sommes établies par l'avis d'imposition, l'exécution n'était pas suspendue, lors de l'établissement du décompte de TVA « 300 » afférent au mois de **septembre 2016**, la société a inscrit à la ligne 36 [omissis] la somme de 21 799 334 RON, représentant *des différences de TVA à payer établies par l'avis d'imposition impayées jusqu'à la date du dépôt du décompte de TVA*, sans demander le remboursement. À la suite de la compensation, il restait ainsi à la charge de Philips Orăștie un montant de **12 096 916 RON**.
- 4 Contre l'avis d'imposition, Philips Orăștie a introduit la réclamation fiscale n° 82252 du **4 novembre 2016**, par laquelle elle en a *contesté partiellement* la légalité, à savoir pour la somme de **21 799 334 RON**.
- 5 Lors de l'introduction de la réclamation fiscale, la société a déposé auprès de la DGAMC l'original de la *lettre de garantie bancaire n° 5163090001 du 4 novembre 2016*, émise par Citibank Europe, portant sur la somme de 31 577 059 RON, prolongée par des actes additionnels ultérieurs jusqu'au 4 mars 2020.
- 6 Après avoir introduit la réclamation fiscale contre l'avis d'imposition et déposé la lettre de garantie bancaire (au mois de **novembre 2016**) et jusqu'au mois de **mars 2019**, Philips Orăștie a déposé des décomptes de TVA dans lesquels elle n'a **pas** inscrit à la ligne 38 les *différences de TVA dues [Or. 2] établies par les autorités de contrôle fiscal dans la décision communiquée et non acquittées* jusqu'à la date de dépôt des décomptes de TVA par la société, tout en demandant le remboursement de la TVA. Elle estimait que, au regard des dispositions de l'article 233 et de l'article 235, paragraphes 1 et 5, du Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (code de procédure fiscale - loi n° 207/2015, ci-après le « code de procédure fiscale »), ces obligations ne pouvaient pas être qualifiées

d'*arriérés* et ne pouvaient pas faire partie de la *TVA cumulée due*, telle que définie à l'article 303, paragraphe 4, du Codul fiscal – Legea 227/2015 (code des impôts - loi n° 227/2015, ci-après le « code des impôts »). Cette interprétation a été implicitement confirmée par l'autorité fiscale, qui a émis des décisions de remboursement de la TVA sans aucune objection quant à la manière dont le décompte avait été rempli et, implicitement, quant à l'interprétation des règles pertinentes. Ces décisions ont été versées au dossier de l'affaire.

- 7 Le **5 mars 2019**, la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie) a fait droit au recours en annulation introduit par la requérante contre l'avis d'imposition [omissis] et, par le jugement civil n° 813 du 5 mars 2019, a **annulé** le supplément de **TVA** d'un montant de **21 799 334 RON**. Ce jugement n'est pas définitif.
- 8 Dans les décomptes de TVA afférents aux mois d'**avril et mai 2019**, la requérante a procédé de la même manière, à savoir elle n'a **pas** inscrit à la ligne 38 les différences de TVA dues établies par les organes de contrôle fiscal par l'avis communiqué et impayées jusqu'à la date de dépôt des décomptes.
- 9 Bien que le cadre réglementaire applicable n'ait pas subi de modifications, les autorités fiscales ont notifié à la requérante que la *ligne 38*, relative à la TVA *due* à la hauteur de 12 096 916 RON, était remplie de manière erronée. La société a fait valoir qu'il ne s'agissait pas d'une erreur matérielle mais d'un acte intentionnel résultant de l'interprétation des règles incidentes. Toutefois, l'autorité fiscale n'a pas accepté son point de vue et a émis deux décisions de rectification des décomptes de TVA, par lesquelles elle a modifié la TVA due sur le décompte, *en incluant dans la TVA cumulée due la somme de 21 799 334 RON*, avec effet direct sur le montant de TVA à rembourser.
- 10 La requérante a suivi la procédure de réclamation administrative, mais la solution a été maintenue, de sorte que, le 23 décembre 2019, elle a saisi la juridiction de contentieux administratif, demandant l'annulation des deux décisions de rectification des décomptes de TVA.

II. Dispositions applicables

II.1 LÉGISLATION NATIONALE

Code de procédure fiscale - loi n° 207/2015

11 **Article 157 [omissis] - Arriérés fiscaux**

« (2) Ne sont pas considérées comme des arriérés fiscaux :

b bis) les obligations fiscales établies dans des actes administratifs fiscaux contestés conformément à la loi, qui sont garanties conformément aux articles 210 à 211 ou à l'article 235 ; »

12 Article 233 - Suspension de l'exécution forcée

« (2 bis) L'exécution forcée est suspendue ou ne commence pas dans les situations suivantes :

a) pour les créances fiscales établies par une décision de l'autorité fiscale compétente, si le débiteur notifie à l'autorité fiscale, après la communication de la décision, le dépôt d'une lettre de garantie ou police d'assurance de garantie, conformément à l'article 235. L'exécution forcée continue ou commence si le débiteur ne dépose pas la lettre de garantie ou police d'assurance de garantie dans un délai de 45 jours à compter de la date de communication de la décision établissant les créances fiscales ;

b) pour les créances fiscales établies dans des actes administratifs fiscaux contestés conformément à la loi et garanties conformément aux articles 210 à 211. L'exécution forcée continue ou commence après que les actes administratifs fiscaux sont devenus définitifs dans le système des voies de recours administratives ou judiciaires. **[Or. 3]**

(2 ter) Pendant toute la période de suspension de l'exécution forcée en vertu du paragraphe (2 bis), les créances fiscales faisant l'objet de la suspension ne sont pas éteintes, à moins que le débiteur opte pour leur extinction conformément à l'article 165, paragraphe 8. »

13 Article 235 - Suspension de l'exécution forcée en cas de dépôt d'une lettre de garantie ou police d'assurance de garantie

« (1) Dans le cas des réclamations introduites contre des actes administratifs fiscaux établissant des créances fiscales, conformément au présent code, y compris pendant l'examen du recours contentieux administratif, l'exécution forcée est suspendue ou ne commence pas pour les obligations fiscales contestées si le débiteur dépose auprès de l'autorité fiscale compétente une lettre de garantie ou police d'assurance de garantie pour les obligations fiscales contestées et impayées au moment du dépôt de la garantie. La validité de la lettre de garantie ou police d'assurance de garantie doit être d'au moins 6 mois à compter de la date d'émission.

[...]

(5) Pendant toute la période de suspension de l'exécution forcée en vertu du présent article, les créances fiscales faisant l'objet de la suspension ne sont pas éteintes, à moins que le débiteur opte pour leur extinction conformément à l'article 165, paragraphe 8. »

Code des impôts - loi n° 227/2015**14 Article 303 - Remboursement de la taxe aux assujettis identifiés à la TVA**

« (1) Lorsque la taxe afférente aux acquisitions effectuées par un assujetti identifié à la TVA, conformément à l'article 316, qui est déductible au cours d'une période imposable, est supérieure à la taxe perçue pour des opérations imposables, il en résulte un excédent au cours de la période de référence, ci-après dénommé "montant négatif de la taxe".

(2) Après détermination de la taxe due ou du montant négatif de la taxe pour les opérations effectuées au cours de la période imposable de référence, les assujettis doivent procéder aux régularisations prévues au présent article, par le décompte de taxe visé à l'article 323.

(3) *Le montant négatif de la taxe, cumulé*, est déterminé en ajoutant au montant négatif de la taxe, résultant au cours de la période imposable de référence, le solde du montant négatif de la taxe, reporté du décompte de la période imposable précédente, si son remboursement n'a pas été demandé, et les différences de TVA négatives établies par les autorités de contrôle fiscal par décisions communiquées jusqu'à la date du dépôt du décompte.

(4) *La taxe cumulée due* est déterminée au cours de la période imposable de référence en ajoutant à la taxe due pour la période imposable de référence les sommes non payées au Trésor public, jusqu'à la date de dépôt du décompte de taxe visé à l'article 323, du solde de la taxe due pour la période imposable antérieure, ainsi que les montants impayés au Trésor public, jusqu'à la date de dépôt du décompte, des différences de TVA dues établies par les autorités de contrôle fiscal par des avis communiqués jusqu'à la date du dépôt du décompte. Par exception :

a) dans le premier décompte de taxe déposé auprès de l'autorité fiscale après la date d'approbation d'une facilité de paiement, la taxe cumulée due pour laquelle la facilité de paiement a été approuvée n'est pas reprise du décompte de la période imposable antérieure ;

b) dans le premier décompte de taxe déposé auprès de l'autorité fiscale après la date d'inscription de l'autorité fiscale à la masse des créanciers en vertu de la loi n° 85/2014, la taxe cumulée due avec laquelle l'autorité fiscale s'est inscrite à la masse des créanciers en vertu de la loi n° 85/2014 il n'est pas reprise du décompte de la période imposable antérieure.

(5) Par exception aux dispositions des paragraphes (3) et (4), les différences de TVA négatives établies par les autorités de contrôle ou les montants impayés au Trésor public jusqu'à la date de dépôt du décompte, des différences de TVA dues établies par les autorités de contrôle fiscal, par des décisions dont l'exécution a été suspendue par les juridictions, conformément à la loi, ne sont pas ajoutées au montant négatif ou à la taxe cumulée due, selon le cas, résultant pendant les

périodes de suspension de l'exécution de la décision. Ces sommes sont comprises dans le décompte de la période imposable au cours de laquelle a pris fin [Or. 4] la suspension de l'exécution de la décision, en vue de la détermination du montant négatif de la taxe, cumulé, ou, selon le cas, de la taxe due, cumulée.

(6) Par le décompte de taxe visé à l'article 323, les assujettis doivent déterminer les différences entre les montants visés aux paragraphes (3) et (4), qui représentent les régularisations de taxe, et l'établissement du solde de la taxe due ou du solde du montant négatif de la taxe. Si la taxe cumulée due est supérieure au montant négatif de la taxe cumulée, il résulte un solde de taxe à payer pendant la période imposable de référence. Si le montant négatif de la taxe cumulée est supérieur à la taxe cumulée due, il en résulte un solde du montant négatif de la taxe pendant la période imposable de référence.

[...] »

II.2. LA LÉGISLATION DE L'UNION EUROPÉENNE

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, ci-après la « directive TVA »)

15 Article 179

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison. »

16 Article 183

« Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

Toutefois, les États membres peuvent refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant. »

III. Motifs qui ont conduit la juridiction de céans à présenter une demande de décision préjudicielle

La position de la requérante

- 17 La requérante soutient que, dans la mesure où la législation nationale en matière de procédure fiscale reconnaît l'effet suspensif d'exécution des obligations fiscales établies par des actes d'imposition qui ont été contestés, mais pour lesquelles une lettre de garantie bancaire a été déposée, il est normal que la même règle s'applique également dans le cas où ces obligations de paiement visent des montants représentant un supplément de TVA établi par des avis d'imposition contestés, d'autant plus que cette interprétation a été confirmée par les autorités fiscales entre novembre 2016 et mars 2019.
- 18 Le mécanisme de remboursement de la TVA expressément décrit à l'article 183 de la directive TVA se trouve, en tant que tel, à l'article 303, paragraphe 1, du code des impôts. Par conséquent, la formule permettant de déterminer l'excédent négatif de TVA en fonction de la TVA due figurant dans un autre acte d'imposition – instituée à l'article 303, paragraphes 2, 4 et 5, du code des impôts, qui a été à la base des rectifications effectuées par la DGAMC et contestées dans l'affaire au principal – a été adoptée dans l'exercice de l'autonomie procédurale dont jouissent, en principe, les États membres lors de la transposition de la directive TVA et qui est limitée et subordonnée au respect des principes généraux applicables, à savoir les principes d'équivalence, d'effectivité et de neutralité de la TVA, tels que définis par la jurisprudence de la Cour en la matière.
- 19 [La requérante] considère que le principe d'équivalence est enfreint par l'État roumain, parce que l'article 303, paragraphes 4 et 5, du code des impôts institue un traitement différent et défavorable à la procédure de remboursement de la TVA [Or. 5] en comparaison avec la procédure nationale de restitution des taxes et impôts, étant donné que la compensation entre la TVA due et la TVA à rembourser est effectuée même si les contribuables ont constitué des garanties en vue de la suspension de l'exécution pour la TVA due, dans les conditions où, dans le cas des impôts nationaux, la constitution d'une garantie a pour effet de paralyser les obligations fiscales, qui ne pourraient plus être éteintes ou diminuer la TVA à rembourser d'aucune façon que ce soit.
- 20 [La requérante] estime que le principe d'effectivité n'est pas respecté, car l'autonomie procédurale devrait être mise en œuvre de manière à ne pas rendre difficile ou impossible l'exercice du droit au remboursement. Or, une telle situation est indiscutablement présente, en raison du fait que la loi fiscale nationale ne contient, dans l'arrêté relatif à l'application du décompte de TVA, aucune disposition/procédure régissant la manière dont se produirait un reversement des paiements effectués, lorsque l'acte d'imposition de la TVA est annulé par le juge.

- 21 [La requérante] estime que le principe de neutralité n'est pas respecté, parce que l'incertitude créée par le vide législatif et le caractère peu clair et non unitaire des solutions apportées à l'article 303, paragraphes 4 et 5, du code des impôts génèrent, en réalité, un risque financier évident dans le chef des contribuables, tant en raison de l'impossibilité d'obtenir le remboursement dans un délai raisonnable qu'en raison des coûts déjà engagés pour la constitution de la garantie en vue de la suspension de l'avis d'imposition établissant la TVA, par lequel l'obligation de rembourser la TVA a été éteinte en l'espèce, les autorités fiscales méconnaissant, ainsi, la jurisprudence de la Cour pertinente en matière de TVA.

Position de la défenderesse

- 22 La défenderesse soutient que le mécanisme d'établissement de la TVA due ou à rembourser est un mécanisme spécial et que les dispositions [de l'article] 303, paragraphes 4 et 5, du code des impôts ont un caractère spécial par rapport aux dispositions des articles 157, 233 et 235 du code de procédure fiscale, applicables uniquement dans le cas des autres types de taxes et impôts.
- 23 Par conséquent, le dépôt d'une lettre de garantie bancaire ne suffit pas pour donner lieu à la non-inclusion dans le calcul de la TVA cumulée due des obligations fiscales établies par un avis d'imposition contesté, même si celles-ci sont garanties.

Position de la juridiction nationale

- 24 La règle instaurée à l'article 179, [premier alinéa], et à l'article 183, [premier alinéa], de la directive [TVA] – qui établit la TVA à rembourser uniquement en fonction de la différence entre la TVA *perçue* et celle *déductible* – pour une *certaine période imposable* – est transposée par le législateur national à l'article 303, paragraphe 1, du code des impôts.
- 25 Toutefois, outre ce mécanisme de formation de la TVA à rembourser prévu par la directive TVA, le législateur roumain ajoute la notion de « taxe due, cumulée », par laquelle il établit la TVA à rembourser après addition à la somme due pour la période imposable de référence de la TVA due [résultant] des actes d'imposition conformément à l'article 303, paragraphe 4, du code des impôts.
- 26 Ainsi, le mécanisme final de la TVA à rembourser établi conformément à l'article 303, paragraphes (2) à (4), du code des impôts ajoute à celui décrit par la directive TVA et transposé à l'article 303, paragraphe 1, du code des impôts la différence consistant à introduire dans le calcul de la somme à rembourser la notion de « *taxe cumulée due* », qui signifie, en réalité, la prise en compte de la TVA due résultant des actes d'imposition antérieurs – notion qui ne se retrouve toutefois pas dans le texte de la directive TVA.

- 27 Ainsi, comme le mécanisme de formation du solde négatif de TVA découlant de la législation nationale est différent de celui expressément prévu par la directive TVA, il en résulte que l'État roumain a entendu déroger aux dispositions de la directive TVA et mettre en place, à l'article 303, paragraphes (2) à (4), du code des impôts, un mécanisme propre de calcul de la TVA [à rembourser]. [Or. 6]
- 28 Partant, la juridiction nationale estime pertinent pour le règlement du conflit dont elle a été saisie le point de savoir si la notion de « *TVA due* » figurant tant à l'article 179, [premier alinéa], qu'à l'article 183 de la directive [TVA] peut être interprétée comme étant équivalente à celle de « *TVA cumulée due* » décrite à l'article 303, paragraphe 4, du code des impôts.
- 29 Le second point qui doit être éclairci est celui de savoir si ce mécanisme, établi en vertu de l'autonomie procédurale, est *compatible avec les principes d'équivalence, d'effectivité et de neutralité*.
- 30 Le principe d'équivalence implique que les États membres ne prévoient pas des modalités procédurales moins favorables pour les demandes de remboursement d'une taxe résultant de l'application du droit de l'Union que les modalités applicables aux recours similaires, eu égard à leur objet, à leur cause et à leurs éléments essentiels, fondés sur l'application du droit interne.
- 31 Le principe d'effectivité s'oppose à l'instauration de modalités procédurales qui rendraient excessivement difficile ou impossible en pratique l'exercice des droits tirés de l'ordre juridique de l'Union.
- 32 Le régime général des obligations fiscales relatives aux taxes et impôts nationaux – articles 157, 233 et 235 du code de procédure fiscale – consacre la règle selon laquelle, lorsque l'avis d'imposition est contesté, mais qu'une lettre de garantie bancaire est déposée pour l'ensemble des obligations contestées, le caractère exécutoire est suspendu et l'extinction de ces obligations ne peut avoir lieu, par anticipation, que dans la mesure où le débiteur en fait la demande.
- 33 Relativement à la TVA, l'article 30[3], paragraphe (5), du code des impôts omet de consacrer en tant qu'exception *expresse* à l'ajout à la *taxe cumulée due* des sommes impayées au Trésor public jusqu'à la date de dépôt du décompte des différences de TVA due fixées par les autorités de contrôle fiscal par des décisions dont l'exécution a été suspendue par l'effet du dépôt d'une *lettre de garantie bancaire*.
- 34 Même si, depuis le moment où la lettre de garantie bancaire a été déposée (en novembre **2016**) jusqu'au moment où la juridiction du fond s'est prononcée (en avril **2019**), l'autorité fiscale a *reconnu implicitement* l'application des dispositions de l'article 235, paragraphes 1 et 5, du code de procédure fiscale, par la mise en œuvre des décomptes de TVA établis sans prendre en considération les obligations garanties, *après l'annulation de l'avis d'imposition* (en avril **2019**) par décision non définitive (qui toutefois, en ayant une autorité de la chose jugée provisoire, crée un doute sérieux quant à la légalité de l'acte administratif), son

point de vue a changé et elle estime que seules les dispositions de l'article 30[3], paragraphes (4) et (5), du code des impôts peuvent être appliquées.

- 35 La question se pose de savoir si une telle différenciation est objectivement justifiée, étant donné que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de la directive [TVA] afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent ni aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs ni remettre en cause la neutralité de la TVA (conformément aux arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 52 ; du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, point 26 ; du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, point 49, ainsi que du 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 36 et 37). Or, l'existence de la lettre de garantie bancaire assure que la perception de la taxe sera très facile pour l'autorité fiscale dès lors que la légalité de l'avis d'imposition sera définitivement confirmée par le juge. **[Or. 7]**
- 36 Par ailleurs, il convient de rechercher dans quelle mesure le principe de neutralité est respecté, étant donné que, tant par la manière d'*interpréter* que par celle d'*appliquer* concrètement la règle nationale, une charge financière supplémentaire est créée pour la société, eu égard à l'impossibilité d'obtenir le remboursement dans un délai raisonnable, ainsi qu'aux coûts déjà engagés pour la constitution de la garantie en vue de la suspension de l'avis d'imposition.
- 37 [OMISSIS]
- 38 [OMISSIS]

PAR CES MOTIFS,

AU NOM DE LA LOI,

DÉCIDE

En vertu de l'article 267 TFUE, il y a lieu de saisir la Cour de la question préjudicielle suivante :

Les dispositions de l'article 179, [premier alinéa], et de l'article 183, [premier alinéa], de la directive 112/2006/CE, lues en combinaison avec les principes d'équivalence, d'effectivité et de neutralité, peuvent-elles être interprétées comme s'opposant à une réglementation/pratique nationale imposant la diminution de la TVA à rembourser par l'inclusion dans le calcul de la TVA due de sommes représentant des obligations de paiement supplémentaires établies dans un avis d'imposition, annulé par une décision de justice non définitive, alors que ces obligations supplémentaires sont garanties par une lettre de garantie bancaire et que les règles nationales en matière de procédure fiscale reconnaissent l'effet suspensif d'exécution de cette garantie pour les autres taxes et impôts ?

[OMISSIS] [procédure, signatures] [OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL