

Affaire C-726/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

28 novembre 2023

Jurisdiction de renvoi :

Curtea de Apel București (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

16 septembre 2021

Partie requérante :

SC Arcomet Towercranes SRL

Parties défenderesses :

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

[OMISSIS]

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

SECTION VIII (nouvelle) CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Audience publique du 16 septembre 2021

[OMISSIS]

Dans le pourvoi formé par **la partie requérante SC Arcomet Towercranes SRL**, dirigé contre le jugement civil n° 1504/10.03.2017, rendu par le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest), section II du contentieux administratif et fiscal [OMISSIS], l'opposant aux parties défenderesses-intimées, **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București et Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București** (Direction générale régionale

des finances publiques de Bucarest et Administration fiscale pour les contribuables moyens de Bucarest), ayant eu pour objet le « *recours administratif contre l'acte administratif fiscal* ».

[OMISSIS : considérations relatives à la procédure]

LA CURTEA,

I. Objet du litige. Faits pertinents

Par acte introductif d'instance enregistré [OMISSIS] devant le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest), II^e chambre du contentieux administratif et fiscal, la requérante, SC ARCOMET TOWERCRANES SRL, opposée aux parties défenderesses DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI (ci-après la « défenderesse 1 ») et ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI (ci-après la « défenderesse 2 »), a demandé qu'il plaise à la juridiction de :

- annuler partiellement la décision n° 72585/09.12.2015 statuant sur le recours administratif en matière fiscale dirigé contre la décision d'imposition n° F-MJ 137/14.07.2015 et le rapport de contrôle fiscal n° F-MJ80/14.07.2015, en ce qui concerne le rejet comme étant non fondé et non étayé du recours administratif visant les 437 705 RON de TVA et les 222 917 RON au total de frais accessoires, montants identifiés dans la décision d'imposition relative aux obligations fiscales de paiement supplémentaires établies à la suite du contrôle fiscal n° F-MJ 137/14.07.2015 prise par la partie défenderesse [2] ;
- annuler partiellement la décision d'imposition n° F-MJ 137/14.07.2015 et le rapport de contrôle fiscal n° F-MJ80/14.07.2015 en ce qui concerne les obligations fiscales imposées à savoir : 437 705 RON au titre de la TVA et un total de 222 917 RON au titre des frais accessoires (157 261 RON d'intérêts/intérêts de retard + 65 656 RON de pénalités de retard) ;
- la reconnaissance du droit au remboursement de la somme de 84 973 RON réclamée sur la base des déclarations de TVA des mois de novembre 2011 à juin 2012 et de mars 2014 et le remboursement effectif de la somme de 84 973 RON ;
- l'exemption du paiement d'un montant de 437 705 RON au titre du supplément de TVA à payer, déterminé conformément à la décision d'imposition ;
- l'exemption du paiement d'un montant de 222 917 RON au titre des intérêts/intérêts et des pénalités de retard.

Par **jugement civil n° 1504/10.03.2017**, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) a rejeté le recours de la partie requérante [OMISSIS]

l'opposant à [la partie défenderesse 1] et [OMISSIS] à [la partie défenderesse 2] comme non étant fondé.

Pour parvenir à cette conclusion, la juridiction a établi les faits suivants :

- 1 La requérante fait partie du groupe Arcomet, un groupe mondial indépendant actif dans le domaine de la location de grues.
- 2 Au sein du groupe, la requérante achète ou loue des grues qu'elle revend ou loue ensuite à des clients. Parallèlement, Arcomet Service NV Belgique (ci-après « Arcomet Belgique ») recherche des fournisseurs pour Arcomet Roumanie (et d'autres sociétés du groupe) et négocie avec eux des conditions contractuelles. La relation contractuelle avec les fournisseurs et les clients finaux est ensuite assurée par la requérante.
- 3 En décembre 2010, la société belge Deloitte Belastingconsulenten a réalisé une étude de prix de transfert pour la société Arcomet Belgique dans le cadre de sa relation avec des filiales, dont la requérante.
- 4 L'analyse de comparabilité détaillée dans l'étude a permis de déterminer que le résultat financier (la marge d'exploitation) au niveau du marché que les filiales (y compris la requérante) devraient enregistrer en vertu des règles en matière de prix de transfert se situait entre - 0,71 % et 2,74 %.
- 5 En Roumanie, les conclusions de l'étude ont été mises en œuvre moyennant leur transposition dans un contrat conclu entre Arcomet Belgique et la requérante le 24 janvier 2012. Ce contrat prévoyait que la requérante se voyait garantir une marge d'exploitation comprise entre - 0,71 % et 2,74 % et il devait s'appliquer aux relations d'affaires menées à partir du 1^{er} janvier 2011.
- 6 Conformément au contrat, aux fins de la répartition entre les membres, une facture de régularisation devait être émise annuellement comme suit :
 - de la requérante à Arcomet Belgique pour couvrir toute perte excédentaire en dessous de la marge de - 0,71 % ou
 - d'Arcomet Belgique à la requérante pour récupérer le bénéfice excédentaire par rapport à la marge de 2,74 %, le cas échéant.
- 7 En 2011, 2012 et 2013, la requérante a enregistré un bénéfice excédentaire pour lequel elle a reçu d'Arcomet Belgique les factures suivantes, hors TVA (dites factures de régularisation) :
 - la facture n° FI200006217/28.06.2012, d'un montant de 250 937,77 euros, soit 1 081 868 RON ;

- la facture n° FI200009753/23.10.2012, d'un montant de 162 076,24 euros, soit 741 905 RON ;
 - la facture n° FI300004654/24.05.2013, d'un montant de 281 769,66 euros, soit 1 252 128 RON.
- 8 Arcomet Belgique a initialement déclaré ces factures comme des livraisons intracommunautaires de biens dans la déclaration récapitulative déposée auprès de l'administration fiscale belge. Par la suite, en 2015, Arcomet Belgique a corrigé la déclaration récapitulative déposée en Belgique et les factures « de régularisation » ont été traitées comme des prestations de services.
- 9 La requérante a déclaré les deux premières factures susmentionnées, émises en 2012, comme des achats intracommunautaires de services dans la déclaration récapitulative (déclaration 390) et dans la déclaration de TVA (déclaration 300), pour lesquels elle a appliqué le mécanisme de l'autoliquidation. La dernière des factures susmentionnées, émise en 2013, n'a pas été initialement mentionnée par la requérante dans ses déclarations de TVA car elle considérait qu'elle avait été émise dans le cadre d'opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA.
- 10 Au cours de la période du 28 janvier 2015 au 7 juillet 2015, la requérante a fait l'objet d'un contrôle fiscal, la période analysée allant du 1^{er} novembre 2011 au 31 décembre 2014. Le contrôle a porté sur la liquidation des déclarations de TVA comportant des montants négatifs et les choix de remboursement, la requérante ayant demandé le remboursement de 84 973 RON, le résultat des contrôles ayant été consigné dans le rapport de contrôle fiscal n° F-MJ80/14.07.2015 établi par les services de contrôle de la partie défenderesse 2 (ci-après le « rapport »).
- 11 À la suite du contrôle fiscal, la requérante a été tenue de payer un supplément de TVA d'un montant de 738 216 RON, sur lequel ont été calculés des intérêts et des pénalités pour un montant de 341 708 RON.
- 12 La TVA supplémentaire retenue à la suite du contrôle fiscal, d'un montant de 738 216 RON, se compose de :
- (i) 437 705 RON de TVA dont la déduction a été refusée, à savoir :
 - 259 648 RON au titre de la TVA sur la facture de régularisation n° FI200006217/28.06.2012, d'un montant de 250 937,77 euros, soit 1 081 867 RON, émise par Arcomet Belgique, pour laquelle les contrôleurs des impôts ont refusé le droit à déduction de la TVA au motif que la requérante n'avait pas justifié la prestation des services facturés et leur nécessité pour les besoins des opérations imposables ;
 - 178 057 RON au titre de la TVA sur la facture de régularisation n° F1200009753/23.10.2012, d'un montant de 162 076,24 euros, soit 741 905 RON, émise par Arcomet Belgique, pour laquelle les contrôleurs des

impôts ont refusé le droit à la déduction de la TVA au motif que la requérante n'avait pas justifié la prestation des services facturés et leur nécessité pour les besoins des opérations imposables ;

(ii) un supplément de 300 511 RON au titre de la TVA collectée, à la suite de l'émission de la facture de régularisation n° F1300004654/24.05.2013, d'un montant de 281 769,66 euros, soit 1 252 128 RON, émise par Arcomet Belgique, au titre de laquelle les contrôleurs des impôts ont établi un supplément de TVA collectée au motif que la requérante n'avait pas présenté les documents justifiant la prestation de services et leur nécessité pour les besoins des opérations imposables.

- 13 Les contrôleurs des impôts ont conclu dans leur rapport que les factures de régularisation susmentionnées concernaient des services de gestion achetés par la requérante à Arcomet Belgique, des services détaillés comme étant des stratégies et de la planification pour la location et/ou la vente de grues, la négociation de contrats avec les fournisseurs et les clients, etc., pour lesquels ils ont demandé la production de pièces justificatives attestant de la réalité des prestations de services et de leur nécessité pour les besoins des opérations imposables.
- 14 Par ailleurs, selon les informations contenues dans le rapport, les contrôleurs des impôts ont échangé des informations avec les autorités fiscales belges en ce qui concerne la déclaration des factures de régularisation dans le VIÉS, ce qui a permis aux autorités fiscales belges de constater qu'Arcomet Belgique avait déclaré que les factures de régularisation avaient été émises pour des prestations de services.
- 15 Par conséquent, en ce qui concerne les factures n° FI200006217/28.06.2012 et n° 1200009753/23.10.2012, qui ont été déclarées par Arcomet Roumanie comme étant relatives à des achats intracommunautaires de services, pour lesquels elle a appliqué l'autoliquidation, les contrôleurs des impôts ont rejeté le droit d'en déduire la TVA, mais ont retenu la TVA collectée (toutes deux enregistrées par l'intermédiaire du mécanisme d'autoliquidation), au motif que les prestations de services et leur nécessité pour les besoins des opérations imposables n'avaient pas été justifiées.
- 16 S'agissant de la facture n° 4654/24.05.2013, qui n'a pas été reportée par la requérante dans ses déclarations de TVA, les contrôleurs des impôts ont considéré qu'elle portait également sur un achat de services intracommunautaires auprès d'Arcomet Belgique et ont considéré un supplément de TVA collectée, sans également accorder le droit à la déduction de cette TVA, pour le même motif, à savoir qu'aucun document n'avait été produit pour justifier la prestation des services et leur utilité pour les besoins des opérations imposables.
- 17 Le 14 juillet 2015, se fondant sur les résultats du contrôle fiscal consignés dans le rapport, la défenderesse 1 a émis la décision d'imposition concernant les obligations fiscales supplémentaires établies lors du contrôle fiscal des personnes

morales n° F-MJ 137 (ci-après « la décision »), par laquelle elle a établi à l'égard de la requérante un supplément de TVA à payer de 738 216 RON, ainsi que les intérêts et les pénalités pour un montant de 341 708 RON.

- 18 La requérante a introduit un recours administratif contre le rapport et la décision, pour des motifs similaires à ceux exposés dans la requête.
- 19 Par décision n° 880/09.12.2015 de la défenderesse 1 [OMISSIS], pour des motifs similaires à ceux exposés dans le mémoire en défense, a rejeté le recours administratif comme étant non fondé et non étayé par des documents en ce qui concerne la somme mentionnée au point 12(i) ci-dessus et les frais accessoires d'un montant total de 222 917 RON (157 261 RON d'intérêts/majorations de retard + 65 656 RON de pénalités de retard).
- 20 La requérante a introduit un recours contentieux en annulation de la décision n° 880/09.12.2015 en ce qui concerne le rejet susmentionné.

Droit applicable. La solution du Tribunal de grande instance

S'agissant du premier moyen tiré d'une illégalité : « le rapport de contrôle fiscal ne respecte pas les exigences de forme prévues par la loi. Violation des droits de la défense du contribuable ».

[OMISSIS : citation des dispositions de l'article 107, paragraphe 2, et de l'article 109, paragraphe 2 de l'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (ordonnance du gouvernement n° 92/2003 relative au code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale »), reproduites ci-dessous dans la section II]

En l'espèce, l'irrégularité alléguée, tirée du fait que les dispositions de l'article 109, paragraphe 2, du code de procédure fiscale n'auraient pas été respectées lors de l'établissement du rapport attaqué, n'existe pas puisque les contrôleurs des impôts ont exposé leur avis motivé sur les observations de la requérante dans le document en question [OMISSIS].

Bien que brève, la motivation des contrôleurs des impôts est valable dans la mesure où elle est complète puisqu'elle révèle le raisonnement qui a conduit à ne pas accepter le point de vue de la requérante, c'est-à-dire à maintenir les conclusions du contrôle fiscal.

En outre, même s'il pouvait être considéré que la motivation de l'avis de l'organisme de contrôle fiscal est insuffisante, ce qui équivaut à un défaut de motivation, l'existence d'une telle irrégularité n'entraîne pas automatiquement l'annulation de la décision d'imposition prise sur la base du rapport de contrôle fiscal, cette annulation n'étant possible que s'il est établi que le contribuable a subi un préjudice qui est en relation de cause à effet avec l'irrégularité en question et qu'il ne peut pas être réparé autrement.

À cet égard, en ce qui concerne la sanction de la violation du droit de la requérante à être entendue, à la lumière de l'article 46 du code de procédure fiscale lu en combinaison avec les articles 174-179 du Codul de procedură civilă (code de procédure civile) (article 2, paragraphe 3, du code de procédure fiscale), il y a lieu d'apporter quelques précisions ayant un caractère général quant aux conséquences du non-respect des formes procédurales prescrites par la loi sur la validité des actes administratifs fiscaux.

En effet, tous ces éléments de forme ont été établis par le législateur dans un but précis ; ils n'ont aucune valeur en soi. C'est donc précisément ce but qui déterminera les conséquences éventuelles en cas de non-respect.

En se fondant sur le critère de la finalité, on distingue deux catégories de formalités : les dispositions essentielles (qui visent à assurer la légalité et l'opportunité des actes) et les dispositions non essentielles (qui visent uniquement à assurer l'efficacité du travail des autorités fiscales).

Les vices de forme (de procédure) entraînent la nullité de l'acte administratif si les conditions suivantes sont réunies :

- (i) le document a été émis en violation de formes essentielles (substantielles), c'est-à-dire celles qui ont pour objet d'établir des garanties pour les contribuables ou qui influencent le sens de la décision finale ; bien entendu, les formes essentielles sont également celles dont le respect est exigé par la loi sous peine de nullité expresse (énumérées de manière exhaustive à l'article 46 du code de procédure fiscale) ;
- (ii) concrètement, la violation des formes a privé le contribuable des garanties auxquelles il avait droit ou a influencé la décision finale.

En d'autres termes, l'inobservation des formes essentielles lors de l'établissement de l'acte administratif fiscal n'entraîne la nullité de l'acte que si, par cette inobservation, le contribuable a subi un préjudice qui ne peut être réparé que par l'annulation de l'acte.

Cependant, le contribuable doit prouver le préjudice, sauf si l'invalidité est expressément prévue par la loi, auquel cas elle est présumée jusqu'à preuve du contraire.

À la lumière des considérations qui précèdent, l'irrégularité consistant à méconnaître les dispositions de l'article 109, paragraphe 2, du code de procédure fiscale, sous la forme d'une motivation insuffisante de l'avis des services de contrôle fiscal sur les observations du contribuable concernant les résultats du contrôle fiscal, équivalant à un défaut de motivation, n'est pas juridiquement sanctionnée par la nullité expresse de la décision d'imposition, en tant qu'acte administratif fiscal émis sur la base dudit rapport de contrôle fiscal.

En conséquence, l'existence de l'irrégularité en question ne peut conduire à l'annulation de la décision fiscale que dans la mesure où il est établi que le contribuable a subi un préjudice qui ne saurait être réparé autrement.

Or, la requérante n'a pas démontré que tel était le cas en l'espèce.

Ainsi, la requérante a pu prendre connaissance du contenu du rapport, et de la décision rendue sur la base du rapport, et a pu introduire, dans le délai légal, un recours administratif puis le présent recours contentieux administratif en annulation, recours à l'appui desquels elle a formulé, sur la base des données fournies dans le rapport, des moyens de défense au fond précis, étendus et élaborés.

La motivation prétendument erronée des actes attaqués n'équivaut pas à un défaut de motivation, toute erreur de l'administration fiscale concernant les éléments de fait et/ou de droit sur la base desquels les actes en question ont été pris et qui ont justifié leur délivrance étant une cause de nullité de fond, qui sera analysée plus en détail lors de l'examen des moyens tirés d'une illégalité de fond.

S'agissant du deuxième moyen tiré d'une illégalité : « les activités exercées et les risques assumés par Arcomet Belgique en liaison avec l'activité d'Arcomet Roumanie ne sont pas soumis à la TVA ».

[OMISSIS : citation de l'article 126, paragraphe 1, sous a), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts, ci-après le « code des impôts ») et du point 2 des Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (normes méthodologiques pour l'application de la loi n° 571/2003, approuvées par la décision gouvernementale n° 44/2004, ci-après les « normes méthodologiques »), reproduites ci-dessous dans la section II]

Selon le contrat visé au point 5 ci-dessus :

« 2.2. La société d'exploitation (la requérante – c'est nous qui précisons) achète et possède tous les produits. Elle est responsable de la vente et de la location des produits et de la prestation des services.

2.3. Toutefois, le donneur d'ordre (Arcomet Belgique – c'est nous qui précisons) assumera les responsabilités commerciales les plus importantes de la société d'exploitation et décidera donc du cadre et des conditions dans lesquels les activités visées à l'article 3 seront exercées.

[...]

4.1 [...] Le donneur d'ordre assume, d'un point de vue opérationnel, la plupart des responsabilités commerciales, telles que :

– *la stratégie et la planification ;*

- la négociation de contrats (cadres) avec des fournisseurs tiers ;
- la négociation des termes et conditions des contrats de financement ;
- l'ingénierie ;
- les finances ;
- la gestion du parc automobile au niveau central ;
- la gestion de la qualité et de la sécurité.

Cette liste n'est pas exhaustive.

4.2) [...] Le donneur d'ordre s'engage à supporter les principaux risques économiques liés à l'activité de la société d'exploitation, pour autant que cette dernière respecte les instructions, procédures et décisions du donneur d'ordre à cet égard.

Article 5 – Rémunération

5.1. Les activités de la société d'exploitation et les fonctions du donneur d'ordre énumérées ci-dessus sont rémunérées conformément à l'article 5.2.

5.2. La rémunération est égale au montant nécessaire pour mettre la société d'exploitation dans une situation correspondant aux activités qu'elle exerce et aux risques qu'elle assume. Cette position sera déterminée d'un commun accord entre les parties et sera basée sur la méthode de la marge transactionnelle nette, le tout conformément aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert tels que décrits à l'annexe 3 du présent Contrat.

5.3. Dans le cas où le donneur d'ordre est en droit, conformément à l'article 5.2, de recevoir une rémunération de la part de la société d'exploitation pour ses activités décrites à l'article 4, le donneur d'ordre émettra une facture à destination de la société d'exploitation à la fin de chaque année. La société d'exploitation supportera le montant de la TVA relative à la rémunération perçue par le donneur d'ordre, conformément à la législation fiscale locale. [...] »
[OMISSIS]

Ensuite, selon l'annexe 3 du contrat, intitulée « Rémunération des activités exercées par les parties », « [...]La rémunération sera calculée comme suit :

- à la fin de l'année, il sera examiné si la société d'exploitation a réalisé une marge de bénéfice avant impôt (PBTM) comprise entre - 0,71 % et + 2,74 % ;
- si le PBTM de la société d'exploitation est inférieur à - 0,71 %, la société d'exploitation émet une facture à destination du donneur d'ordre pour la

différence entre le bénéfice net avant impôt (NPBT) obtenu et un PBTM de 0,71 % ;

– si le PBTM de la société d'exploitation est supérieur ou égal à - 0,71 % mais inférieur à + 2,74 %, aucune des parties n'aura droit à une rémunération ;

– si le PBTM de la société d'exploitation est supérieur à + 2,74 %, le donneur d'ordre émettra une facture à destination de la société d'exploitation pour la différence entre le NPBT obtenu et un PBTM de 2,74 %.

Le calcul des PBTM obtenus sur la base du principe de pleine concurrence de - 0,71 % et 2,74 % pour un exercice donné sera discuté et convenu entre les parties sur la base des états financiers provisoires et sera ensuite corrigé, si nécessaire, sur la base des états financiers vérifiés et approuvés. » [OMISSIS]

Une simple lecture des dispositions contractuelles précitées, à la lumière des règles juridiques [OMISSIS] rappelées ci-dessus, met en évidence tant la nature de l'opération à laquelle la requérante a participé (l'achat de services qu'Arcomet Belgique s'est engagée à fournir) que le mode de rémunération des services fournis (la contrepartie).

De même, au regard de la teneur du contrat, il y a également un lien direct, au sens du point 2, paragraphe 2 des normes, entre les services qu'Arcomet Belgique s'est engagée à fournir et la rémunération due par la requérante pour les services fournis.

L'argument de la requérante selon lequel il n'y a pas de service clairement identifiable fourni par Arcomet Belgique, mais seulement une participation d'Arcomet Belgique à l'ensemble des opérations économiques réalisées par Arcomet en Roumanie, n'est pas de nature à étayer la conclusion selon laquelle il n'y a pas de prestation de services, étant donné que, conformément au paragraphe 2, point 2, des normes, la condition relative à l'existence d'un avantage pour un client, qui doit être vérifiée pour établir l'existence d'une opération imposable, relevant de la catégorie des prestations de services, est également remplie lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services s'engage à fournir des biens et/ou des services déterminables par le payeur ou, en l'absence de paiement, lorsque l'opération a été effectuée de manière à permettre d'établir un tel engagement, et la condition en question est compatible avec le fait qu'il s'agit de services collectifs ou non mesurables de manière précise.

Ensuite, contrairement à ce que soutient la requérante, l'existence du lien direct ne peut être niée sur la base de la jurisprudence de la Cour invoquée par la requérante ; à la lumière des faits de l'espèce, la rémunération versée à Arcomet Belgique n'a pas le caractère de dividendes, ne présente pas les caractéristiques spécifiques d'un rendement de placements dans des fonds d'investissement, ni ne représente un rendement d'investissement dans une société ou un bénéfice de spéculation sur des créances irrécouvrables, de sorte à pouvoir être considérée

comme ne relevant pas du champ d'application de la TVA en appliquant le raisonnement développé par la Cour dans les arrêts cités par la requérante.

Les montants représentant les régularisations des factures n° 6217/28.06.2012 et n° 9753/23.10.2012 émises par Arcomet Belgique ont été déclarés par la requérante en tant que « services » dans les déclarations récapitulatives 390, et dans les déclarations de TVA de juin et d'octobre 2012, les montants en question ont été inscrits à la fois en tant que taxe déductible et en tant que taxe collectée.

Arcomet Belgique a déclaré que les transactions en question étaient des prestations de services et il ressort du contenu du contrat que les deux parties ont convenu de conclure une transaction impliquant la réalisation d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, prévoyant que la requérante supporterait le montant de la TVA afférente à la rémunération perçue par Arcomet Belgique en vertu de la législation fiscale locale (roumaine).

S'agissant du troisième moyen tiré d'une illégalité : « le droit à déduction de la TVA pour les activités exercées par Arcomet Roumanie dans l'hypothèse où il s'agirait d'une prestation de service relevant du champ d'application de la TVA ».

[OMISSIS : citation de l'article 65, paragraphe 1, du code de procédure fiscale reproduit ci-dessous dans la section II]

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, dans le cadre de la réglementation uniformisée au niveau européen par la directive 2006/112, la jurisprudence de la Cour est également pertinente.

[OMISSIS]

[La juridiction de renvoi cite les arrêts suivants de la Cour : arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, points 26-29, arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, EU:C:2012:774, point 26, arrêt du 8 février 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, arrêt du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, point 46, arrêt du 5 décembre 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, points 19, 26 et 29, arrêt du 29 février 1996, Inzo/Belgische Staat C-110/94, EU:C:1996:67 et arrêt du 14 février 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, point 24, qui sont également reproduits à la section III.2 ci-dessous].

Enfin, dans l'arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, la Cour a rappelé que : « [...] dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de l'assujetti de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit [...] ».

Un examen de l'application des dispositions légales [OMISSIS], à la lumière de la jurisprudence de la Cour [OMISSIS], eu égard aux faits de l'espèce, conduit à la conclusion que le rapport et, par conséquent, la décision prise sur la base de celui-ci, sont légaux tant en ce qui concerne le refus de reconnaître le droit à déduction revendiqué par la requérante pour le montant visé au point 12, sous i), ci-dessus, que la décision statuant sur le recours administratif, en ce qui concerne la solution exposée au point 19 ci-dessus.

Selon la jurisprudence de la Cour, l'exercice du droit à déduction dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée est subordonné, en substance, à la condition que les biens ou les services invoqués pour justifier le droit en question soient utilisés en aval par l'assujéti pour les besoins de ses opérations taxées. En ce qui concerne les conditions de forme, celles-ci prévoient notamment que l'assujéti doit détenir une facture établie conformément à la règle juridique applicable, étant entendu que le droit à déduction ne peut en principe pas être refusé par l'administration fiscale si l'assujéti n'a pas respecté certaines conditions de forme.

Dans le même sens, il ressort du droit national applicable, adopté aux fins de la transposition de la législation de l'Union, que l'existence du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur les achats de biens et de services est subordonnée à la réunion cumulative des conditions suivantes :

- (i) une première obligation (de forme) – détenir et présenter une facture d'achat, établie conformément à l'article 155 du code des impôts ;
- (ii) une deuxième condition (de fond) – apporter la preuve de la réalité de l'acquisition et du fait que l'acquisition est destinée à être utilisée pour les opérations imposables de l'assujéti qui revendique le droit à la déduction de la taxe.

La charge de la preuve de la nécessité de l'achat de biens/services pour les besoins d'opérations imposables, respectivement de la livraison effective des biens/prestation des services achetés, incombe à la personne qui prétend avoir droit à la déduction de la taxe, conformément aux dispositions de l'article 65, paragraphe 1 du code de procédure fiscale.

L'assujéti est donc tenu non seulement de détenir la facture faisant apparaître la taxe sur la valeur ajoutée prétendument déductible, mais aussi de prouver que les biens/services facturés ont été effectivement livrés/fournis et pour les besoins de ses propres opérations imposables. L'emploi de l'expression « *utilisés pour les besoins...* », à l'article 145, paragraphe 2, sous a), du code des impôts implique que les biens/services pour lesquels la taxe dont la déduction est demandée a été payée doivent être susceptibles de conférer un avantage dans le cadre des opérations constituant l'activité de la requérante.

Dans le même ordre d'idées, il ressort de la jurisprudence pertinente de la Cour que, pour déterminer si l'utilisation des biens/services acquis en amont est

destinée à des opérations imposables en aval, il convient d'accorder de l'importance à l'intention de l'assujetti, qui doit être confirmée par des éléments objectifs attestant que les acquisitions sont destinées à être utilisées pour les besoins d'opérations imposables ultérieures.

En tout état de cause, les documents sur lesquels le contribuable fonde ses prétentions doivent être susceptibles de fournir des preuves cohérentes et crédibles de la nécessité réelle des opérations et d'un contenu économique effectif susceptible de fonder l'imposition d'un régime fiscal particulier.

Pour l'administration fiscale, en vertu des principes généraux de conduite dans l'administration des créances fiscales énoncés au chapitre II [du code de procédure fiscale], les autorités fiscales compétentes ont le droit et, en même temps, l'obligation, que suppose une bonne administration, d'apprécier la pertinence globale des faits fiscaux et d'analyser de manière approfondie, et non pas formelle, toutes les circonstances pertinentes afin de déterminer correctement la situation fiscale du contribuable.

En ce sens, l'article 11, paragraphe 1, du code des impôts consacre *le principe de la primauté de l'économique sur le juridique*, à savoir la primauté de la réalité économique, en vertu duquel les autorités fiscales analysent toute opération (transaction) non seulement du point de vue juridique, mais aussi du point de vue de l'objectif économique poursuivi par le contribuable.

En l'espèce, s'agissant des achats afférents aux factures présentées au point 12 ci-dessus, la requérante n'a pas démontré la nécessité de ces achats pour les besoins de ses activités imposables (fait à prouver).

L'affirmation de la requérante selon laquelle cette condition [OMISSIS] est remplie n'est pas étayée par les éléments de preuve figurant dans les documents produits à l'appui du fait à prouver, étant donné que :

(i) les documents présentés par la requérante au cours de la procédure administrative et dans la présente procédure contentieuse n'ont pas le caractère de rapports d'activité indiquant la nature des services achetés, le nombre d'heures fournies pour chaque opération, les ressources humaines et matérielles utilisées, la méthode de calcul des tarifs établis pour les services facturés ;

(ii) une partie des documents en question est postérieure aux factures présentées au point 12 (i) ci-dessus (acte additionnel n° 1/25.07.2014, décision du conseil d'administration d'Arcomet [Belgique] du 18 septembre 2014, procès-verbal de la réunion du conseil d'administration de la société tenue à Bruxelles le 18 mars 2014) ;

(iii) la requérante n'a pas exposé les raisons pour lesquelles elle considère que chacun des documents présentés est un document pertinent à l'appui de la thèse qu'elle cherche à établir (il n'est pas possible d'établir de lien entre les factures visées au point 12(i) ci-dessus et le courriel du 17 décembre 2008, envoyé

[OMISSIS] à des personnes de Fortis Lease Roumanie au sujet de la flotte de grues détenue par la requérante ou entre lesdites factures et les courriels de 2010 envoyés à des personnes de la même société ou des factures de Loxx Logistics à destination de la requérante, en date du 14 décembre 2010, concernant la livraison de pièces de grue) ;

(iv) les factures ne contiennent pas de détails sur la manière dont le contrat du 24 janvier 2012 a été mis en œuvre, date/heure/lieu des activités, etc. ;

(v) la requérante n'a pas apporté la preuve de l'existence de rapports d'activité détaillés ou de tout autre document faisant état des services achetés ; la simple mention dans les factures [« equalization » (régularisation) 2011/2012] ne suffit pas à prouver que les services facturés ont également été fournis pour ses propres opérations imposables.

Enfin, contrairement à ce que soutient la requérante, l'administration fiscale n'a pas imposé de conditions de forme supplémentaires à la requérante pour l'exercice de son droit à déduction, mais s'est contentée d'exiger la preuve que les achats ont été effectués pour les besoins **de ses opérations imposables**.

En ce qui concerne le dernier moyen tiré d'une illégalité : « les autorités fiscales ont mal interprété et mal appliqué le mécanisme d'autoliquidation »

[OMISSIS : citation des dispositions de l'article 133, paragraphe 2, et de l'article 150, paragraphe 2 et de l'article 157, paragraphe 1, du code des impôts, reproduites ci-dessous dans la section II]

Au regard d'une interprétation coordonnée des dispositions légales susmentionnées, l'assujetti, qui est le destinataire de services fournis en Roumanie par un assujetti qui n'est pas établi en Roumanie, est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée et a également le droit de la déduire, dans les limites et conditions prévues aux articles 145-147bis du code des impôts, en appliquant le mécanisme de l'autoliquidation.

Or, la requérante n'est pas parvenue à démontrer la nécessité des achats pour les besoins de ses opérations taxées, exigence posée par l'article 145, paragraphe 2, sous a), du code des impôts pour pouvoir bénéficier du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

La requérante a formé un pourvoi contre le jugement de première instance et l'ordonnance rejetant la demande de renvoi préjudiciel à la Cour formulée par la requérante comme n'étant pas nécessaire pour la solution du litige [OMISSIS].

Les principaux reproches formulés par la requérante concernaient la violation et l'interprétation erronée par la juridiction du fond des dispositions applicables en l'espèce :

- les activités exercées et les risques assumés par Arcomet Belgique en liaison avec l'activité d'Arcomet Roumanie ne sont pas soumis à la TVA – la juridiction du fond a mal interprété les dispositions de l'article 126, paragraphe 1, et de l'article 129, paragraphe 1, du code des impôts ;
- le droit à déduction de la TVA pour les activités exercées par Arcomet Roumanie à supposer qu'il existe un service relevant du champ d'application de la TVA – la juridiction a mal interprété les dispositions de l'article 145, paragraphe 2, du code des impôts ;
- Arcomet a rempli la condition de forme pour la déduction de la TVA ; les factures de régularisation émises par Arcomet Belgique à destination d'Arcomet Roumanie contiennent tous les éléments requis par l'article 155 du code des impôts – elles ont donc été valablement émises conformément aux règles juridiques applicables ;
- la société a fourni aux contrôleurs des impôts des pièces justificatives suffisantes prouvant qu'Arcomet Belgique avait assumé les risques et exercé les fonctions en rapport avec l'activité d'Arcomet Roumanie, comme prévu dans le contrat ;
- si les ajustements décrits dans le compte de résultat étaient considérés comme se rapportant à une prestation de services, le traitement de la TVA y afférente impliquerait que les factures de régularisation soient enregistrées par Arcomet Roumanie comme des achats de services intracommunautaires imposables en Roumanie, pour lesquels la société devrait pouvoir appliquer le mécanisme de l'autoliquidation ;
- les frais accessoires imposés à Arcomet Roumanie sont également illégaux.

II. Les dispositions juridiques pertinentes

DROIT 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 L 347 du 11.12.2006, p. 1).

- > **Article 2**
- > Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :
 - (c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;
- > **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 ;
- 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.

[OMISSIS]

> **Article 178**

Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

- a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;
- b) pour la déduction visée à l'article 168, point b), en ce qui concerne les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;
- c) pour la déduction visée à l'article 168, point c), en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, avoir fait figurer sur la déclaration de TVA prévue à l'article 250 toutes les données nécessaires pour constater le montant de la TVA due au titre de ses acquisitions et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5 ;
- d) pour la déduction visée à l'article 168, point d), en ce qui concerne les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires de biens, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;
- e) pour la déduction visée à l'article 168, point e), en ce qui concerne les importations de biens, détenir un document constatant l'importation qui le désigne

comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la TVA due ;

f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

> Article 41

Droit à une bonne administration

1. Toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable par les institutions, organes et organismes de l'Union.

2. Ce droit comporte notamment :

a) le droit de toute personne d'être entendue avant qu'une mesure individuelle qui l'affecterait défavorablement ne soit prise à son encontre.

LE DROIT NATIONAL

> **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (loi n° 571 du 22 décembre 2003 sur le code des impôts)** (en vigueur à la date du rapport [OMISSIS] et de la date de la décision [OMISSIS]).

> Article 11

Dispositions particulières d'application du code des impôts

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

> Article 19

Règles générales

(5) Les transactions entre personnes associées sont effectuées conformément au principe des prix du marché, selon lequel les transactions entre personnes associées sont effectuées dans des conditions établies ou imposées qui ne diffèrent pas des relations commerciales ou financières établies entre des entreprises indépendantes. Pour déterminer les bénéficiaires des personnes associées, les principes relatifs aux prix de transfert sont pris en compte.

> **Article 126**

Opérations imposables

1) Aux fins de la TVA, sont imposables en Roumanie les opérations qui réunissent 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.

> **Article 129**

Prestations de services

(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.

> **Article 133**

Lieu des prestations de services

2) Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où la personne qui bénéficie de tels 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 prestations des services est l'endroit où cet établissement stable du bénéficiaire des services 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.

> **Article 145**

Champ d'application du droit à déduction

(1) Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible.

(2) Tout 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 ;

(b) les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations avaient été effectuées en Roumanie ;

> **Article 146**

Conditions d'exercice du droit à déduction

1) Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit réunir les conditions suivantes :

(a) pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent lui être fournis par un assujetti, détenir une facture établie conformément aux dispositions de l'article 155 ainsi que la preuve de paiement dans le cas des achats effectués par des assujettis qui appliquent le système de TVA sur encaissement ou par des assujettis qui achètent des biens ou services auprès d'assujettis pendant la période durant laquelle ils appliquent le système de TVA sur encaissement.

(b) pour la taxe relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent lui être fournis, mais pour lesquels l'assujetti est redevable de la taxe, conformément à l'article 150, paragraphes 2 à 6, détenir une facture émise conformément à l'article 155 ou les documents prévus à l'article 155 bis, paragraphe 1.

> **Article 150**

Personne redevable de la taxe sur les opérations imposables en Roumanie

(1) Le redevable de la TVA, 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.

(2) La taxe est due par tout assujetti, y compris par la personne morale non assujettie identifiée à la TVA conformément à l'article 153 ou 153 bis, qui bénéficie des services dont le lieu de prestation se trouve en Roumanie en vertu de l'article 133, paragraphe 2, et qui sont fournis par un assujetti n'étant pas établi en Roumanie ou n'étant pas réputé y être établi pour ces services en application de l'article 125 bis, paragraphe 2, même s'il est enregistré en Roumanie conformément à l'article 153, paragraphes 4 ou 5.

> **Article 155**

Facturation

(1) Aux fins du présent titre, les documents ou messages sur support papier ou électronique sont considérés comme des factures s'ils remplissent les conditions prévues au présent article.

(2) Tout document ou message qui modifie la facture originale et s'y réfère expressément et sans ambiguïté a le même statut juridique qu'une facture.

(3) Aux fins du présent titre, on entend par « facture électronique » une facture contenant les informations requises par le présent article et émise et reçue sous format électronique.

(4) Sans préjudice des dispositions des paragraphes 30 à 34, les règles de facturation suivantes s'appliquent :

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services dont le lieu est réputé se situer en Roumanie, visées aux articles 132 et 133, la facturation est soumise aux dispositions du présent article. Pour les livraisons de biens et les prestations de services dont le lieu n'est pas réputé se situer en Roumanie en vertu des articles 132 et 133, la facturation est soumise aux règles applicables dans les États membres où la livraison a lieu ;

b) par dérogation aux dispositions du point a) :

1) pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti établi en Roumanie au sens de l'article 125bis, paragraphe 2, la facturation est soumise aux dispositions du présent article si le fournisseur/prestataire n'est pas établi dans l'État membre où la livraison de biens ou la prestation de services a lieu, tel que visé aux articles 132 et 133, et que le redevable de la TVA est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services ;

2) pour les livraisons de biens et les prestations de services dont le lieu est réputé se situer en Roumanie en vertu des articles 132 et 133, effectuées par un fournisseur/prestataire qui n'est pas établi en Roumanie mais qui est établi dans la Communauté en vertu de l'article 125bis, paragraphe 2, et pour lesquelles le redevable de la taxe en vertu de l'article 150 est le destinataire, la facturation est soumise aux règles applicables dans l'État membre dans lequel le fournisseur/prestataire est établi.

Lorsque le destinataire est la personne qui émet la facture au nom et pour le compte du fournisseur/prestataire tel que visé au paragraphe 17, le point a) s'applique ;

c) par exception au point a), pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti établi en Roumanie au sens de l'article 125bis, paragraphe 2, la facture est soumise aux dispositions du présent article si la livraison de biens ou la prestation de services n'a pas lieu dans la Communauté conformément aux articles 132 et 133.

(5) L'assujetti doit délivrer une facture à chaque destinataire dans les situations suivantes :

a) pour des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées ;

- b) pour chaque vente à distance qu'il a effectuée, dans les conditions de l'article 132, paragraphes 2 et 3
- c) pour les livraisons intracommunautaires de biens effectuées conformément à l'article 143, paragraphe 2, sous a) à c) ;
- d) pour toute avance perçue dans le cadre d'une des opérations visées aux points a) et b).

> **Article 157**

Paiement de la taxe au budget

(1) Toute personne s'acquittera de la taxe dont elle est redevable aux organes fiscaux avant la date à laquelle elle doit déposer l'un des décomptes ou déclarations prévus aux articles 156 ter et 156 quater.

(2) Par dérogation au paragraphe 1, un assujetti identifié conformément à l'article 153 inclura dans le décompte prévu à l'article 156 ter, aussi bien en tant que taxe collectée qu'en tant que taxe déductible, dans les limites et conditions fixées aux articles 145 à 147 bis, la taxe correspondant aux acquisitions intracommunautaires, aux biens et services acquis à son profit, pour lesquels il est redevable de cette taxe, dans les conditions prévues à l'article 150, paragraphe 1, sous b) à g).

Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 – [OMISSIS] pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (décision du Gouvernement n° 44 du 22 janvier 2004 – [OMISSIS] approuvant les règles méthodologiques pour l'application de la loi n° 571/2003 sur le code des impôts).

2. (1) Au sens de l'article 126, paragraphe 1, du code des impôts, la transaction n'est pas imposable en Roumanie si au moins une des conditions énoncées aux points a) à d) n'est pas réunie.

(2) Au sens de l'article 126, paragraphe (1), sous a), du code des impôts, une livraison de biens et/ou une prestation de services doivent être effectuées contre paiement. La condition relative au « paiement » implique l'existence d'un lien direct entre l'opération et la contrepartie reçue. Une opération est imposable dès lors qu'elle procure un avantage au client et que la contrepartie obtenue correspond à l'avantage reçu, comme suit :

a) la condition relative à l'existence d'un avantage pour un client est remplie lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services s'engage à fournir des biens et/ou des services déterminables à la personne effectuant le paiement ou, en l'absence de paiement, lorsque l'opération a été réalisée pour permettre d'établir un tel engagement. Cette condition est compatible avec le fait que les services ont

été collectifs, n'ont pas été mesurables avec exactitude ou ont fait partie d'une obligation légale ;

b) la condition relative à l'existence d'un lien entre l'opération et la contrepartie reçue est remplie même si le prix ne reflète pas la valeur normale de l'opération, c'est-à-dire prend la forme de cotisations, de biens ou de services, de réductions de prix, ou s'il n'est pas payé directement par le bénéficiaire mais par un tiers.

– Le paragraphe 41 des règles méthodologiques dispose que, aux fins de l'application des règles en matière de prix de transfert, les autorités fiscales roumaines doivent tenir compte des principes énoncés dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (« Principes de l'OCDE »).

Les principes de l'OCDE prévoient au chapitre IV, point 4.38, la possibilité d'ajustements compensatoires.

Selon le point 4.38 des principes de l'OCDE, les ajustements compensatoires consistent à :

« autoriser le contribuable à déclarer fiscalement un prix de transfert qu'il estime conforme au principe de pleine concurrence [...], même si ce prix est différent de celui effectivement pratiqué pour la transaction entre les entreprises associées. ».

Ordonanța nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (ordonnance n° 92/2003 du 24 décembre 2003 relative au code de procédure fiscale), republiée au Journal officiel de la Roumanie, partie I, n° 513 du 31 juillet 2007 (en vigueur à la date du rapport [OMISSIS] et à la date de la décision [OMISSIS]).

> **Article 6**

L'exercice du droit d'appréciation

L'autorité fiscale a le droit d'apprécier, dans les limites de ses pouvoirs et compétences, la pertinence des états de fait fiscaux et d'adopter la solution admise par la loi, fondée sur des constatations complètes concernant toutes les circonstances de l'affaire.

[OMISSIS]

Charge de la preuve

> **Article 64**

Valeur probante des pièces justificatives et des registres comptables

Les pièces justificatives et les registres comptables du contribuable constituent des éléments de preuve pour la détermination de la base d'imposition. S'il existe d'autres pièces justificatives, elles seront prises en compte lors de la détermination de la base d'imposition.

> **Article 65**

La charge de la preuve dans l'établissement de la situation fiscale

(1) Il incombe au contribuable de prouver les actes et les faits sur lesquels se fondent ses déclarations et les demandes adressées à l'administration fiscale.

(2) L'administration fiscale a l'obligation d'étayer la décision d'imposition sur la base d'éléments de preuve ou de ses propres constatations.

(3) Aux fins de la détermination de l'objet ou du contenu économique de certaines opérations, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, du code des impôts, à la demande de l'autorité fiscale compétente, les contribuables sont tenus de déposer, dans les délais fixés par l'autorité fiscale, le dossier de l'opération si celle-ci est conclue avec des personnes situées dans des États avec lesquels il n'existe pas d'instrument juridique sur la base duquel des informations sont échangées.

[OMISSIS]

> **Article 107**

Droit du contribuable d'être informé

(1) Le contribuable est informé, au cours du contrôle fiscal, des constatations découlant dudit contrôle.

(2) L'autorité fiscale présente au contribuable le projet de rapport de contrôle fiscal contenant les constatations et leurs conséquences fiscales, et lui donne la possibilité d'exprimer son point de vue, conformément à l'article 9, paragraphe 1, sauf si les assiettes d'imposition n'ont subi aucune modification à la suite du contrôle fiscal ou si le contribuable renonce à ce droit et le notifie aux organes de contrôle fiscal.

(3) La date, l'heure et le lieu de la présentation des conclusions sont communiqués au contribuable en temps utile.

(4) Le contribuable a le droit de présenter, par écrit, son point de vue sur les constatations du contrôle fiscal, dans un délai de 3 jours ouvrables à compter de la date de clôture dudit contrôle.

> **Article 109**

Rapport sur les résultats du contrôle fiscal

(1) Le résultat du contrôle fiscal est consigné par écrit, dans un rapport de contrôle fiscal, décrivant les constatations du contrôle fiscal du point de vue factuel et juridique.

(2) Le rapport du contrôle fiscal est établi au terme du contrôle fiscal et comprend toutes les constatations en rapport avec les périodes et les obligations fiscales vérifiées. Si le contribuable a exercé le droit prévu à l'article 107, paragraphe 4, le rapport de contrôle fiscal comprend également l'avis de l'autorité de contrôle fiscal, motivé en fait et en droit, sur ce point.

(3) Le rapport de contrôle fiscal constitue le fondement de l'émission :

(a) de l'avis d'imposition, pour les écarts en matière d'obligations fiscales correspondant aux périodes vérifiées ;

(b) de l'avis relatif à l'absence de modification de la base d'imposition, si des écarts en matière d'obligations fiscales ne sont pas constatés.

III. Motifs ayant conduit la juridiction à introduire la demande de décision préjudicielle

Le 7 octobre 2016, la requérante a formulé une demande de renvoi préjudiciel à la Cour.

Le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) a rejeté la demande de la requérante.

La Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest), en tant que juridiction du pourvoi, a ordonné la saisine de la Cour dans la présente affaire. [OMISSIS]

Un renvoi préjudiciel est particulièrement utile lorsqu'une nouvelle question d'interprétation est soulevée devant la juridiction nationale et qu'elle présente un intérêt général pour l'application uniforme du droit communautaire ou lorsque la jurisprudence existante ne semble pas apporter les éclaircissements nécessaires dans un contexte juridique ou factuel nouveau.

D'autre part, il convient de rappeler que, pour rendre sa décision, la Cour prend nécessairement en compte le cadre juridique et factuel du litige au principal, tel que défini par la juridiction de renvoi dans sa demande de décision préjudicielle, une situation dans laquelle la Cour n'applique pas elle-même le droit de l'Union européenne au litige.

La juridiction de céans a tenu compte de la jurisprudence constante de la Cour en vertu de laquelle il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige au

principal et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, point 76).

La juridiction de céans observe que, au regard des questions proposées, la requérante cherche à obtenir une décision dans l'affaire, puisque les points soulevés dans la demande sont les éléments clés, spécifiques à la présente affaire, qui relèvent de la compétence de la Cour.

D'autre part, la juridiction de céans constate que les dispositions du droit de l'Union visées dans la demande de décision préjudicielle requièrent une interprétation de celles-ci par la Cour, s'agissant de points qui influenceront l'interprétation et l'application de dispositions de droit national, et qu'il y a donc lieu de saisir la Cour de questions préjudicielles, les conditions de l'article 267 TFUE étant réunies.

La juridiction de céans estime qu'il appartient à la juridiction nationale, saisie d'une demande de renvoi préjudiciel à la Cour, de déterminer la pertinence du droit de l'Union européenne pour la solution du litige dont elle est saisie et la nécessité ou non du renvoi préjudiciel.

Après avoir examiné la demande de renvoi, au vu des pièces et du dossier et des dispositions légales pertinentes, la juridiction de céans estime qu'elle est fondée et y fera droit pour les raisons suivantes :

en vertu de l'article 267, premier alinéa, sous a) et b), TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation des traités et sur la validité des actes adoptés par les institutions, organes ou organismes de l'Union, la question posée en l'espèce ne portant que sur l'interprétation et non sur la validité des actes de droit européen ;

en vertu de l'article 267, troisième alinéa, TFUE, lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour, à moins qu'il n'existe une jurisprudence déjà établie en la matière ou que l'interprétation correcte de la règle de droit en cause ne laisse place à aucun doute raisonnable.

En ce qui concerne la pertinence des questions préjudicielles, la juridiction de céans souligne ce qui suit :

La juridiction de céans considère donc que l'obligation de saisir la Cour dans la situation visée à l'article 267, troisième alinéa, TFUE n'est pas inconditionnelle, mais doit être considérée en liaison avec le premier alinéa de cet article.

En outre, la juridiction de céans estime que l'obligation de renvoi doit également être interprétée en fonction des éléments couverts par les questions préjudicielles, mais aussi des limites du contrôle juridictionnel que doit exercer la juridiction de renvoi, contrôle qui exclut l'examen des questions de fait.

Enfin et surtout, l'obligation de renvoi doit être mise en relation avec la nécessité et l'utilité de l'interprétation du texte juridique pour l'économie de l'affaire, la juridiction de renvoi étant tenue de saisir la Cour lorsque la solution de la question de droit affecte l'issue du litige.

À cet égard, voir également l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335, dans lequel la Cour a jugé qu'une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours juridictionnel de droit interne est tenue d'introduire une demande de décision préjudicielle, à moins qu'elle ne constate que la question soulevée n'est pas pertinente [...].

En ce qui concerne la première question posée par la requérante, la juridiction de céans constate que son contenu argumentatif contient des références à l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 [OMISSIS : citation de la première question préjudicielle proposée par la requérante, reproduite au point III.4 ci-dessous].

Ces éléments permettent de conclure que la requérante vise à ce que, par voie d'interprétation, la Cour se prononce sur une matière non réglementée, ce qui ne dépasse pas la prémisse de l'article 267, premier alinéa, TFUE, puisqu'il s'agit de l'interprétation d'un acte de droit européen.

[OMISSIS : citation de la deuxième question préjudicielle posée par la requérante à la Cour, reproduite au point III.4 ci-dessous]

La juridiction de céans estime qu'un renvoi préjudiciel est utile notamment lorsqu'une nouvelle question d'interprétation est soulevée devant la juridiction nationale qui présente un intérêt général pour l'application uniforme du droit de l'Union ou lorsque la jurisprudence existante ne semble pas apporter les éclaircissements nécessaires dans un cadre juridique ou factuel inédit.

Cette question est conforme, selon la juridiction de céans, à la prémisse énoncée à l'article 267, premier alinéa, TFUE, puisque le juge national indique que la réponse à la question posée **ne découle pas** déjà de la jurisprudence antérieure de la Cour, de la position de la Cour en tant qu'interprète du droit européen.

La Cour s'est prononcée dans le même sens dans les arrêts du 16 décembre 1981, Foglia, 244/80, EU:C:1981:302 et du 16 juillet 1992, Meilicke, C-83/91, EU:C:1992:332, où elle a jugé, en substance, que **le juge national doit tenir compte de la fonction confiée à la Cour, qui est de contribuer à l'administration de la justice dans les États membres**, et non de donner des avis consultatifs sur des questions générales et hypothétiques, ni de trancher une affaire à la place de la juridiction nationale.

L'ensemble des arguments exposés dans ce qui précède ont formé la conviction de la juridiction de céans qu'il y avait lieu de faire droit à la demande de renvoi devant la Cour de justice de l'Union européenne, la condition prévue à l'article 267, premier alinéa, TFUE étant remplie.

III.1. La jurisprudence nationale pertinente

L'analyse de la jurisprudence nationale n'a pas permis d'identifier de solution jurisprudentielle aux questions juridiques soulevées.

Décision de la Curtea Constituțională [Cour constitutionnelle] n° 12/22.01.2013 publiée au Monitorul Oficial [Journal officiel] (partie I) n° 114 du 28 février 2013, interprétant l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne :

« En ce qui concerne les dispositions de l'article 41 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne relatives au droit à une bonne administration, la Cour observe tout d'abord qu'elles peuvent être invoquées au regard de l'article 148, et non pas de l'article 20 de la Constitution comme l'a indiqué l'auteur de l'exception, dès lors que, selon l'article 6, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (version consolidée) "[l]'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, laquelle a la même valeur juridique que les traités" ».

III.2. Jurisprudence pertinente Cour

La Cour a jugé que « [i]l en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé » (arrêt du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, point 14, arrêt du 14 novembre 2000, Floridienne et Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, point 18, arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 20, et arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 30), et que « l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive, telles que la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques par le holding à ses filiales » (arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 22 et arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, points 33 et 34).

Il y a lieu de rappeler que dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir, notamment, arrêt du 3 septembre 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, point 29). Une disposition du droit de l'Union est inconditionnelle lorsqu'elle énonce une obligation qui n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte soit des institutions de l'Union, soit des États membres (voir, notamment, arrêt du 3 septembre 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, point 30, arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 22, arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, points 48 et 49).

Dans l'arrêt du 21 février 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, il est dit pour droit : « Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction ».

Parallèlement, la Cour retient le principe de proportionnalité dans l'arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, selon lequel, lors de la mise en œuvre des mesures nationales, les autorités fiscales ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs de la directive sur la TVA.

Bien que la législation nationale soit conforme aux dispositions de la directive TVA, la pratique des autorités fiscales consistant à refuser le droit à déduction de la TVA sur les services fournis aux fins d'une activité imposable, au motif que les pièces justificatives présentées ne sont pas suffisantes pour démontrer l'implication du prestataire dans la fourniture des services, sans tenir compte de la finalité de ces services, va au-delà de l'objectif de la directive TVA, à rebours du principe de proportionnalité.

En même temps, la jurisprudence de la Cour reconnaît aux États membres le droit d'exiger des preuves pour établir le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, dans l'arrêt du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, EU:C:1996:466, la Cour a rappelé que la distinction entre l'exercice du droit à déduction de la TVA et la preuve de celui-ci lors de contrôles effectués ultérieurement est inhérente au fonctionnement du système commun de TVA [point 19] et que les dispositions communautaires relatives à l'exercice du droit à déduction ne régissent pas la preuve de ce droit après qu'il a été exercé par l'assujetti [point 26]. À cet égard, le droit communautaire confère aux États membres le pouvoir de déterminer les

règles relatives au contrôle de l'exercice du droit à déduction de la TVA, notamment la façon dont l'assujetti doit justifier ce droit [point 29].

Au point 46 de l'arrêt du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, il est fait référence aux points 23 et 24 de l'arrêt du 29 février 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, et au point 24 de l'arrêt du 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, où la Cour a jugé qu'il incombait à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l'article 4 de la sixième directive (devenue la directive 2006/112) ne s'opposait pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.

La Cour s'a jugé dans l'arrêt du 22 octobre 2015, *PPUH Stehcemp* C-277/14, EU:C:2015:719, ce qui suit :

« [...] **26.** Selon une jurisprudence bien établie, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive est un principe fondamental du système commun de la TVA qui ne peut, en principe, être limité et qui s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, en ce sens, arrêts *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée ; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, points 25 et 26, ainsi que *Petroma Transports e.a.*, C-271/12, EU:C:2013:297, point 22).

27. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, point 24 ; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, point 25, ainsi que ordonnances *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, point 27, et *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, point 25).

28. En ce qui concerne les conditions matérielles requises pour la naissance du droit à déduction, il ressort du libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que, pour pouvoir bénéficier de ce droit, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un assujetti au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ledit droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (voir, en ce sens, arrêts *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 52 ; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, point 26, et *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, point 29, ainsi que ordonnance *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, point 27).

29. Quant aux conditions formelles du droit à déduction, l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive dispose que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de cette directive. Aux termes de cet article 22, paragraphe 3, sous b), la facture doit mentionner d'une façon distincte, notamment, le numéro d'identification à la TVA sous lequel l'assujetti a effectué la livraison, le nom complet de celui-ci et son adresse ainsi que la quantité et la nature des biens livrés. [...] ».

Par arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, la Cour a jugé que :

« [...] 25. Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, point 37 et jurisprudence citée).

26. À cet égard, la Cour a itérativement jugé que le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et **ne peut en principe être limité**. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43 ; du 15 décembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, point 50 ; du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 47, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 38).

27. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19 ; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15 ; Gabalfrisa e.a., précité, point 44 ; du 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, point 25 ; du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 78 ; Kittel et Recolta Recycling, précité, point 48 ; du 22 décembre 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, point 24, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 39).

29. Par ailleurs, il ressort du libellé de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un assujetti au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces

biens ou ces services soient fournis par un autre assujetti (voir arrêts *Centralan Property*, précité, point 52, et du 6 septembre 2012, *Tóth*, C-324/11, point 26) ».

Dans l'arrêt du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, la Cour a jugé que : « [...] 22. À titre liminaire, il convient de rappeler que le régime de déduction institué par la sixième directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts du 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, point 19 ; du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15, et du 22 février 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24).

23. Selon une jurisprudence constante, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (voir arrêts *Midland Bank*, précité, point 24 ; *Abbey National*, précité, point 26, ainsi que du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, point 26). Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (voir arrêts *Midland Bank*, précité, point 30 ; *Abbey National*, précité, point 28, ainsi que du 27 septembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Rec. p. I- 6663, point 31).

24. Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir, notamment, arrêts précités *Midland Bank*, points 23 et 31, ainsi que *Kretztechnik*, point 36). »

[OMISSIS : références à l'affaire 268/83, *Rompelman/Minister van Financiën*, EU:C:1985:74, point 24, à l'affaire C-110/94, *Inzo/Belgische Staat*, EU:C:1996:67, points 23 et 24, et à l'affaire C-85/95, *Reisdorf/Finanzamt Köln-West*, EU:C:1996:466, points 19, 26 et 29].

III.3. S’agissant de la nécessité de saisir Cour, outre la condition relative à la pertinence de la question préjudicielle pour trancher les questions de droit utiles à la solution du litige, la juridiction de céans relève ce qui suit :

Premièrement, la disposition du droit de l’Union visée par une partie de la question préjudicielle [à savoir que l’article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112] devrait être interprétée en ce sens que le montant facturé par une société – le donneur d’ordre – à une société associée – la société d’exploitation – égal au montant nécessaire pour aligner le bénéfice de la société d’exploitation sur les activités exercées et les risques assumés selon la méthode de la marge des Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert, est une rémunération d’une prestation de services qui relève donc du champ d’application de la TVA, n’a jamais fait l’objet d’une interprétation, de sorte que cette juridiction n’est pas dispensée de l’obligation de renvoi (voir en ce sens arrêt du 27 mars 1963, *Da Costa e.a.*, 28/62 à 30/62, EU:C:1963:6).

Deuxièmement, la juridiction de céans considère que l’application correcte du droit de l’Union en l’espèce ne s’impose pas avec une telle évidence qu’elle ne laisse place à aucun doute raisonnable et, en conséquence, lui permet de s’abstenir de soumettre à la Cour une question d’interprétation du droit de l’Union qui a été soulevée devant elle (arrêt du 15 septembre 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, point 37 et jurisprudence citée) et de la résoudre sous sa propre responsabilité (arrêt du 6 octobre 1982, *Cilfit e.a.*, 283/81, EU:C:1982:335, point 16).

Toutefois, en l’espèce, les circonstances particulières qui diffèrent de celles du cas présent, qui concernent la pratique administrative évoquée, font que la conclusion est incertaine en ce qui concerne l’application des arrêts de la Cour précités dans la présente affaire. Par conséquent, contrairement aux arrêts de la Cour précités, dans le cas présent, on peut se demander si les factures de régularisation représentent un moyen formel d’ajuster le résultat d’exploitation, les factures de régularisation décrites ne sont pas liées à une prestation de service, mais représenteraient un ajustement du résultat ne relevant pas du champ d’application de la TVA, s’il n’y a pas de service clairement identifiable fourni par Arcomet Belgique à Arcomet Roumanie ; s’il existe un service relevant du champ d’application de la TVA fourni par Arcomet Belgique à Arcomet Roumanie, on peut se demander si la TVA correspondante doit être considérée comme déductible parce qu’Arcomet Belgique aurait prétendument fourni les services pour les besoins de l’activité imposable d’Arcomet Roumanie.

En l’absence de règles nationales spécifiques (les dispositions du code des impôts n’exigent que l’existence d’une facture pour l’exercice du droit à déduction de la TVA), le fait d’exiger des documents supplémentaires autres que des factures est-il conforme au principe de proportionnalité de la TVA, consacré au niveau de la Cour ?

Il est également nécessaire d'établir si cette pratique est compatible avec les dispositions et l'objectif de la directive TVA et avec les principes établis par la Cour concernant le lien entre le service et le paiement afin de déterminer si un service relève de la TVA.

Troisièmement, la décision à rendre sur le litige est définitive dans le cadre des voies de recours internes, de sorte que, en vertu de l'article 267, troisième alinéa, TFUE, dans les circonstances susmentionnées, la juridiction de céans est tenue de saisir la Cour afin qu'elle interprète le droit de l'Union pertinent en question.

III.4. Avis des parties défenderesses-intimées [OMISSIS] sur la question de droit à soumettre à la Cour pour interprétation :

La défenderesse 1, représentée par la défenderesse 2, fait valoir le point de vue suivant en ce qui concerne la demande de renvoi à la Cour :

En ce qui concerne les questions préjudicielles posées par la requérante :

Question 1 :

« 1 S'agissant de l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 :

(a) le montant facturé par une société ("donneur d'ordre") à une société associée ("société d'exploitation") est-il la rémunération d'une prestation de services entrant ainsi dans le champ d'application de la TVA, lorsque ce montant est égal au montant nécessaire pour que la marge de la société d'exploitation corresponde aux activités exercées et aux risques assumés selon la méthode de la marge visée dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert ? »

À la suite de la présentation du dossier sur les prix de transfert, la requérante a conclu un contrat avec Arcomet Belgique, le 24 janvier 2012, définissant les obligations et les risques assumés par les deux partenaires pour la conduite de l'activité de vente et de location de grues.

L'article 3 du contrat définit les obligations de la société d'exploitation, à savoir la requérante, qui est chargée « d'établir la stratégie locale pour atteindre le taux d'occupation le plus élevé du parc de grues et maximiser les prix offerts aux clients, ce dont elle rendra compte à la société mère (Arcomet [Belgique]) ».

L'article 4 du contrat définit les obligations de la société mère, à savoir Arcomet Belgique, d'où il découle que la société mère assume les responsabilités (risques) commerciaux les plus importants.

La nature des achats auprès d'Arcomet Belgique, à savoir l'achat de services, et la manière dont ils sont rémunérés, ressortent du contrat :

- les montants de la « régularisation » figurant dans les factures n° 6217/28.06.2012 et n° 9753/23.10.2012 émises par Arcomet Belgique ont été déclarés par la requérante elle-même dans les déclarations récapitulatives 390 en tant que « services » et dans les déclarations de TVA des mois de juin et d’octobre 2012, tant en tant que taxe déductible qu’en tant que taxe collectée ;
- les factures « de régularisation » émises par Arcomet Belgique ont été considérées par les autorités belges comme des prestations de services.

Concernant la question 2 :

« 2. En cas de réponse affirmative à la première question, en ce qui concerne l’interprétation des articles 168 et 178 de la directive 2006/112 :

a) les autorités fiscales peuvent-elles exiger, outre la facture, des documents (par exemple des rapports détaillés d’activité ou tout autre document établissant les services acquis, etc.) justifiant l’utilisation des services achetés pour les besoins des opérations imposables de l’assujetti ou l’exercice du droit à déduction de la TVA doit-il se fonder uniquement sur l’existence d’un lien direct et immédiat entre l’achat et la livraison de biens/services imposables ou sur l’activité économique de l’assujetti dans son ensemble conformément à la jurisprudence constante de la Cour ?

b) [OMISSIS : question posée par la requérante et non retenue par la juridiction de renvoi].

c) [OMISSIS : question proposée par la requérante et non retenue par la juridiction de renvoi] »

[OMISSIS]

Depuis l’adhésion de la Roumanie à l’Union européenne, les décisions de la Cour sont également prises en compte, en vue d’une application uniforme de la loi, puisque la Roumanie est tenue notamment de se conformer à l’acquis communautaire dans le domaine de la TVA.

À cet égard, la jurisprudence de la Cour reconnaît aux États membres le pouvoir d’exiger des preuves pour démontrer le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, en particulier a façon dont l’assujetti doit justifier ce droit (arrêt du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, EU:C:1996:466, point 29).

[OMISSIS] Il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d’établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l’article 4 de la sixième directive (devenue la directive 2006/112) ne s’oppose pas à ce que l’administration fiscale exige que l’intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs (arrêt du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 46, renvoyant aux points 23 et 24 de l’arrêt du 29 février

1996, Inzo contre Belgische Staat C-110/94, EU:C:1996:67, et au point 24 de l'arrêt du 14 février 1985, Rompelman contre Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74).

Les assujettis n'ont le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs achats de biens et de services que si deux conditions cumulatives sont réunies, à savoir :

- les achats sont destinés à être utilisés pour les besoins des opérations imposables, et
- se fondent sur des factures contenant obligatoirement toutes les informations nécessaires pour établir le droit à déduction.

Dans ces conditions, afin de prouver que les services achetés sont utilisés pour les besoins des opérations imposables, l'assujetti est tenu non seulement de détenir la facture sur laquelle la taxe sur la valeur ajoutée déductible est inscrite, mais aussi de prouver que les services facturés ont été effectivement fournis et pour les besoins de ses propres opérations imposables.

La requérante n'a pas fourni de pièces justificatives démontrant que les services ont été fournis pour les besoins des opérations imposables.

La charge de la preuve incombe également à la requérante.

Les documents présentés par le contribuable n'ont pas le caractère de rapports d'activité faisant apparaître la nature des services achetés, le nombre d'heures prestées pour chaque opération, les ressources humaines et matérielles utilisées, le mode de calcul des tarifs des services facturés, etc.

[OMISSIS]

[OMISSIS : citation des articles 4, 5.1 et 5.2 du contrat conclu par la requérante avec Arcomet Belgique le 24 janvier 2012 et reproduit aux pages 8 et 9 ci-dessus]

La TVA afférente aux factures émises par Arcomet Belgique, pour un montant total de 437 705 RON, a été enregistrée par le contribuable roumain dans sa comptabilité et ses registres fiscaux, déclarée dans les déclarations de TVA et dans les déclarations récapitulatives 309 relatives aux livraisons/achats/prestations intracommunautaires, reconnaissant ainsi implicitement que ces opérations relevaient du champ d'application de la TVA.

La société mère Arcomet Belgique a également déclaré les opérations vers la Roumanie en tant que prestations de services.

L'invocation par le contribuable de la législation sur les prix de transfert ne saurait être prise en compte, les dispositions de cette législation ne s'appliquant qu'à l'ajustement des recettes ou des dépenses. Par ailleurs, le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert, publié au Journal officiel de l'Union

européenne, série C, n° 176/1 du 28 juillet 2006, prévoit qu'il n'est applicable que dans les situations où la législation locale n'est pas claire. Or, dans le cas de la Roumanie, il existe une législation spéciale sur le contenu du dossier relatif aux prix de transfert (arrêté n° 222/2008).

En revanche, le dossier relatif aux prix de transfert a été établi pour la société mère Arcomet Belgique, or la législation belge sur la base de laquelle le dossier a été établi ne peut être appliquée à la société roumaine.

IV. L'objet du renvoi préjudiciel

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, la juridiction de céans fera droit à la demande de saisine formulée par la requérante [OMISSIS], et estime nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel.

En application de l'article 267, troisième alinéa, du TFUE, la juridiction de céans pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

[OMISSIS : les questions préjudicielles reproduites dans le dispositif].

[OMISSIS : dispositions procédurales ; sursis à statuer]

PAR CES MOTIFS,

AU NOM DE LA LOI

DÉCIDE :

Faire droit à la demande de la **requérante** [OMISSIS] visant à saisir la Cour.

En vertu de l'article 267, troisième alinéa, du TFUE, il y a lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes.

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens que le montant facturé par une société (le donneur d'ordre) à une société liée (la société d'exploitation), égal au montant nécessaire pour que le bénéfice de la société d'exploitation corresponde aux activités exercées et aux risques assumés conformément à la méthode de la marge visée dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, est un paiement pour un service qui, par conséquent, relève du champ d'application de la TVA ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, les autorités fiscales peuvent-elles exiger, dans le cadre de l'interprétation des articles 168 et 178 de la directive 2006/112, outre la facture, des documents (par exemple, des rapports

d'activité, des relevés de travaux, etc.) justifiant l'utilisation des services achetés pour les besoins des opérations imposables de l'assujetti, ou bien cette appréciation du droit à déduction de la TVA doit-elle se fonder seulement sur le lien direct entre l'achat et la livraison/prestation ou l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ?

[OMISSIS : procédure, signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL