

**Affaire C-640/23**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

25 octobre 2023

**Jurisdiction de renvoi**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

26 juin 2023

**Parties requérantes au pourvoi – défenderesses en première instance :**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Galați-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Partie défenderesse au pourvoi – requérante en première instance**

Greentech SA

---

[OMISSIS]

**ROUMANIE**

**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE (Haute Cour de cassation et  
de justice, Roumanie)**

**CHAMBRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL**

**ORDONNANCE**

[OMISSIS]

**Audience publique du 26 juin 2023**

[OMISSIS]

La juridiction de céans doit se prononcer sur la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne introduite par la défenderesse au pourvoi – requérante en première instance, la société Greentech SA (ci-après la « défenderesse au pourvoi » ou « Greentech SA »), dans le cadre de l'affaire ayant

pour objet les pourvois contre le jugement civil [OMISSIS] du 26 novembre 2018, de la Curtea de Apel Ploiești (Cour d’appel de Ploiești, Roumanie) – deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal [OMISSIS], formés par les requérantes au pourvoi-défenderesses en première instance, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [direction générale régionale des finances publiques de Galați-administration départementale des finances publiques de Vrancea, Roumanie (ci-après l’« AJFP Vrancea »)] et la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili [direction générale pour l’administration des grands contribuables, Roumanie (ci-après la « DGAMC »)] (ci-après ensemble les « autorités fiscales »).

[OMISSIS]

## LA JURIDICTION DE CÉANS

- 1 Sur la demande de saisine de la Cour conformément à l’article 267 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne et aux recommandations de la Cour à l’attention des juridictions nationales relatives à l’introduction de procédures préjudicielles [OMISSIS], publiées au Journal officiel de l’Union européenne 2019, C 380, p. 1, constate ce qui suit :

### I. L’objet du litige au principal et les faits pertinents

- 2 La présente affaire a pour objet la demande de Greentech SA tendant à l’annulation de la décision sur réclamation n° 62/31.05.2017, rendue par la DGAMC, de l’avis d’imposition n° F-VN 266/15.07.2016, émis par l’AJFP Vrancea, et du rapport de contrôle fiscal n° F-VN 193/15.07.2016.
- 3 Au cours de la période allant du 23 novembre 2015 au 15 juillet 2016, l’AJFP Vrancea a procédé à un contrôle fiscal au siège de Greentech SA, ayant abouti à l’émission de l’avis d’imposition n° F-VN 266/15.07.2016, de l’acte portant disposition de mesures à prendre n° 602/15.07.2016 et du rapport de contrôle fiscal n° F-VN 193/15.07.2016 ; des obligations fiscales supplémentaires d’un montant de 4 388 720 lei roumains (RON) au titre de la [taxe sur la valeur ajoutée, (ci-après la « TVA »)] et des accessoires y afférents ont notamment été mises à la charge de cette dernière. Afin d’imposer ces obligations fiscales à Greentech SA, les autorités fiscales ont procédé à la requalification de l’opération de vente d’équipements effectuée par la société Greenfiber International SA (ci-après « Greenfiber SA ») à Greentech SA (considérée par Greentech SA comme une livraison de biens, soumise à la TVA), en transmission d’une universalité partielle de biens entre deux sociétés liées.
- 4 Par la **décision sur réclamation n° 62/31.05.2017**, la DGAMC a, d’une part, rejeté comme non fondée la réclamation fiscale concernant le montant de 4 733 579 RON au titre de supplément d’impôt sur les sociétés et d’obligations fiscales accessoires s’élevant au total de 516 205 RON, dont l’impôt sur les

sociétés à hauteur de 374 523 RON, les intérêts afférents à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 95 280 RON et les pénalités de retard afférents à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 46 402 RON, le supplément de TVA et les obligations fiscales accessoires d'un montant total de 4 217 374 RON, dont la TVA à hauteur de 3 322 256 RON, les intérêts afférents à la TVA à hauteur de 549 936 RON et les pénalités de retard afférentes à la TVA à hauteur de 345 182 RON, et, d'autre part, partiellement annulé l'avis d'imposition pour un montant de 141 309 RON au titre de supplément d'impôt sur les sociétés et accessoires y afférents, avec pour conséquence la réalisation d'un nouveau contrôle fiscal pour ce montant.

- 5 Par requête inscrite au rôle de la deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești), Greentech SA a assigné les autorités fiscales, demandant [premièrement] l'annulation partielle de la décision sur réclamation n° 62/31.05.2017 adoptée par la DGAMC, dans la mesure où elle rejette comme non fondée la réclamation fiscale introduite par Greentech SA, enregistrée par l'administration fiscale sous le n° 2260 VNG AIF du 1<sup>er</sup> septembre 2016, concernant le montant de 4 599 484 RON, constitué d'un supplément d'impôt sur les sociétés et d'obligations fiscales accessoires à hauteur de 382 110 RON, ainsi que d'un supplément de TVA et d'obligations fiscales accessoires à hauteur de 4 217 374 RON, [deuxièmement] l'annulation partielle de l'avis d'imposition n° F-VN 266/15.07.2016, émis par l'AJFP Vrancea pour un montant de 4 599 484 RON, ainsi que du rapport de contrôle fiscal n° F-VN 193/15.07.2016 (ci-après le « rapport de contrôle fiscal », joint en annexe n° 4) ayant fondé l'avis d'imposition, [troisièmement] l'exonération du paiement du montant de 4 599 484 RON, [et quatrièmement] la condamnation des autorités fiscales aux dépens.
- 6 Par jugement civil n° 202/26.11.2018, la deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești) a fait droit au recours [de Greentech SA], en annulant partiellement la décision sur réclamation n° 62/31.05.2017 à concurrence de 4 641 266 RON, dont 418 262 RON au titre d'impôt sur les sociétés et des obligations fiscales accessoires y afférentes et 4 223 004 RON au titre de la TVA et des obligations [fiscales accessoires] y afférentes, et en condamnant les autorités fiscales à verser à la requérante la somme de 17 900 RON au titre des dépens.
- 7 Le jugement civil n° 202/26.11.2018 a été complété par le jugement civil n° 63/12.03.2019, en ce sens que la juridiction a partiellement annulé l'avis d'imposition n° F-VN 266/15.07.2016 et le rapport de contrôle fiscal n° F-VN 193/15.07.2016, à concurrence de 4 641 266 RON, et a exonéré Greentech SA de l'obligation de payer la somme de 4 641 266 RON.
- 8 Les autorités fiscales ont formé un pourvoi contre le jugement civil n° 202 du 26 novembre 2018 rendu par la deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești), complété par le jugement civil n° 63/12.03.20219, en invoquant son illégalité, et

[OMISSIS] ont demandé qu'il soit fait droit au pourvoi, que l'arrêt attaqué soit cassé et que, après renvoi, le recours soit rejeté comme non fondé.

- 9 Par l'arrêt n° 5798 du 23 novembre 2021, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie), chambre du contentieux administratif et fiscal, [OMISSIS] a admis les pourvois formés par les autorités fiscales, a partiellement cassé le jugement civil n° 202 du 26 novembre 2018 de la deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești) et, en statuant à nouveau, a partiellement fait droit au recours de Greentech SA, en ce sens qu'elle a annulé les actes administratifs fiscaux attaqués, uniquement en ce qui concerne les obligations supplémentaires établies au titre de l'année 2009. Le recours de Greentech SA a été rejeté comme non fondé pour le surplus. Le montant alloué à Greentech SA au titre des dépens a été diminué à 3 000 RON.
- 10 Par requête inscrite au rôle de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), chambre du contentieux administratif et fiscal, Greentech SA a demandé à cette juridiction de faire droit au recours en révision contre l'arrêt n° 5798 du 23 novembre 2021 rendu par l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), chambre du contentieux administratif et fiscal, [OMISSIS] et, statuant à nouveau, de réformer partiellement l'arrêt, en rejetant les pourvois formulés par les autorités fiscales, et, par conséquent, de confirmer le jugement civil n° 202 rendu par la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești) le 26 novembre 2018 comme étant légal et fondé en ce qui concerne l'annulation des obligations fiscales d'un montant de 4 052 670 RON, dont 3 191 912 RON au titre de la TVA, 527 942 RON au titre des intérêts y afférents et 332 816 RON au titre de pénalités de retard.
- 11 À l'appui de ce recours en révision [OMISSIS], [Greentech SA] a fait valoir que l'arrêt n° 5798/2021 méconnaît la jurisprudence de la Cour, notamment les arrêts du 26 avril 2017, Farkas ([C-564/15], EU:C:2017:302) et du 11 avril 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA doit également être reconnu dans les hypothèses où les opérations en cause ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, s'il ressort des circonstances particulières de l'espèce que le recouvrement de la somme ayant été acquittée au titre de la TVA, par celui qui s'est acquitté d'un tel montant, serait impossible ou extrêmement difficile, faute de quoi il est porté atteinte au principe de neutralité de la TVA et au principe d'effectivité.
- 12 En outre, les démarches mentionnées comme devant être entreprises par Greentech SA afin de récupérer le montant payé au titre de la TVA à la société Greenfiber SA (à savoir la correction de la facture par cette dernière, en vue de supprimer la TVA, suivie par le remboursement à Greentech SA du montant payé au titre de la TVA), en tant que solution possible pour le recouvrement de la TVA, méconnaissent notamment, dans les circonstances particulières de la présente affaire, les principes de sécurité juridique, de confiance légitime, de

proportionnalité et d'enrichissement sans cause énoncés par la jurisprudence de la Cour en matière de TVA.

- 13 Par l'arrêt n° 438 du 31 janvier 2023, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), chambre du contentieux administratif et fiscal, [OMISSIS] a fait droit au recours en révision [OMISSIS]. L'arrêt attaqué a été partiellement annulé en ce qui concerne le moyen du pourvoi relatif à la requalification de la transaction portant sur la vente d'équipements en transmission de biens. [L'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice)] a ordonné qu'il soit statué à nouveau sur ce moyen du pourvoi et a renvoyé l'affaire à l'audience du 9 mai 2023, les parties convoquées.
- 14 L'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) a conclu qu'il n'y avait pas de rapport avec la jurisprudence invoquée par Greentech SA, à savoir les arrêts du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) et du 11 avril 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), alors que l'application par la juridiction saisie du pourvoi du principe de neutralité, invoqué par Greentech SA dans son mémoire et ses observations écrites produites au pourvoi, aurait également supposé l'application de la jurisprudence pertinente de la Cour.
- 15 Il ressort des arrêts du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, point 56) et du 11 avril 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), que le droit à déduction de la TVA doit également être reconnu dans les hypothèses où les opérations en cause ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, s'il ressort des circonstances particulières de l'espèce que le recouvrement de la somme ayant été acquittée au titre de la TVA, par celui qui s'est acquitté d'un tel montant, serait impossible ou extrêmement difficile, faute de quoi il est porté atteinte au principe de neutralité de la TVA et au principe d'effectivité.
- 16 En vertu de cette jurisprudence, afin que l'arrêt rendu opère une analyse correcte du principe de neutralité, trois aspects essentiels devaient être examinés par la juridiction saisie du pourvoi, à savoir : l'existence ou non d'une possibilité pour Greentech SA de récupérer la TVA auprès de son partenaire commercial Greenfiber SA au moyen de la procédure indiquée dans l'arrêt attaqué, à savoir « la correction des factures établies de manière erronée, l'établissement du document spécifique prévu à l'article 155 bis, paragraphe 10, du code des impôts et le remboursement de la taxe payée sur la base de la facture établie de manière erronée » ; l'inclusion ou non [par les partenaires commerciaux] de l'opération en cause dans le champ d'application de la TVA aux fins de bénéficier d'avantages fiscaux ; l'existence ou non d'un risque de fraude importante et l'existence d'un préjudice pour le Trésor public en raison du fait que cette facture a été émise erronément.

***La demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle***

- 17 Lors de l'audience du 31 janvier 2023, Greentech SA a sollicité que la Cour soit saisie, conformément à l'article 267 TFUE, des questions préjudicielles suivantes :
- 18 *Aux fins de l'interprétation de l'article 19 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), la cession de biens d'équipement (à savoir des équipements et des technologies) dans le but de les intégrer dans la chaîne de production distincte de leur cessionnaire, en vue de la production de biens destinés à sa propre clientèle, sans qu'il y ait transfert de la clientèle du cédant de ces biens et sans que l'intention déclarée du cessionnaire de poursuivre l'activité sous la même forme ait été manifestée à cette occasion, constitue-t-elle une transmission d'entreprise, en dehors du champs d'application de la TVA ?*
- 19 *Si la première question appelle une réponse affirmative, aux fins de l'interprétation des articles 2 et 19, ainsi que de l'article 168, lu en combinaison avec l'article 203, de la directive TVA, et au regard des principes de neutralité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, l'administration fiscale d'un État membre peut-elle refuser de reconnaître le droit à déduction de la TVA acquittée au titre d'une opération de vente, requalifiée par l'administration fiscale en tant que transmission d'entreprise en dehors du champ d'application de la TVA, alors que la TVA a été versée au Trésor public, que son remboursement par le payeur à la suite de la requalification de l'opération est impossible en raison de l'expiration du délai de prescription tant en matière fiscale qu'en matière civile, et que la législation nationale ne prévoit pas d'outils et de mécanismes procéduraux pour le remboursement du montant par l'administration fiscale à la suite d'une telle requalification ?*

**II. Dispositions juridiques pertinentes**

***Dispositions de droit national applicables***

La Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (Monitorul Oficial al României, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003) (ci-après la « loi n° 571/2003 », ou le « code des impôts ») :

- 20 Article 3 –« *Les impôts et taxes régis par le présent code sont fondés sur les principes suivants :*
- a) *la neutralité des mesures fiscales à l'égard des différentes catégories d'investisseurs et de capitaux ainsi que des formes de propriété, garantissant des conditions égales pour les investisseurs et les capitaux roumains et étrangers ; »*

21 Article 126, paragraphe 1 – « Aux fins de la TVA, sont imposables en Roumanie les opérations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

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

22 Article 128, paragraphe 7 – « La transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, effectuée lors de la transmission d'actifs et/ou de passifs, selon le cas, indépendamment du fait de savoir si cette transmission est réalisée à la suite d'une vente ou à la suite d'opérations telles que la scission, la fusion ou en tant qu'apport en nature au capital d'une société, ne constitue pas une livraison de biens si le cessionnaire des biens est un assujetti. Le cessionnaire des biens est réputé continuer la personne du cédant en ce qui concerne la régularisation du droit à déduction prévu par la loi. »

23 Article 145, paragraphe 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 réputé être à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations étaient effectuées en Roumanie ;

c) les opérations exonérées, conformément aux articles 143, 144 et 144 bis ;

d) les opérations exonérées conformément à l'article 141, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ;

e) les opérations visées à l'article 128, paragraphe 7, et à l'article 129, paragraphe 7, si la taxe s'appliquait audit transfert. »

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (ordonnance du gouvernement n° 92/2003 portant code de procédure fiscale, ci-après l'« ordonnance du gouvernement n° 92/2003 ») :

24 Article 84 – « 1) Les déclarations fiscales peuvent être rectifiées par le contribuable, de sa propre initiative, dans le délai de prescription du droit de fixer des obligations fiscales.

- 2) *Les déclarations fiscales peuvent être rectifiées lorsque le contribuable constate des erreurs dans la déclaration initiale, en présentant une déclaration rectificative.*
  - 3) *Dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée, la rectification des erreurs dans les déclarations de taxe est faite conformément aux dispositions du code des impôts. Les erreurs matérielles de la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée sont rectifiées conformément à la procédure approuvée par arrêté du président de l'Agencia Națională de Administrare Fiscală (agence nationale d'administration fiscale, ANAF).*
  - 4) *Les déclarations fiscales ne peuvent être ni déposées ni rectifiées après la levée de la réserve du contrôle ultérieur, excepté dans le cas où la rectification est due au respect ou au non-respect d'une condition légale imposant la rectification de la base d'imposition et/ou de l'impôt correspondant.*
  - 5) *On entend par "erreurs", au sens du présent article, les erreurs relatives au montant des impôts, taxes et contributions, des biens et des revenus imposables ainsi que d'autres éléments de la base d'imposition.*
  - 6) *Si, lors du contrôle fiscal, le contribuable dépose ou rectifie les déclarations fiscales relatives aux périodes et aux impôts, taxes, contributions ainsi qu'autres revenus faisant l'objet du contrôle fiscal, celles-ci ne sont pas prises en considération par l'autorité fiscale. »*
- 25 Article 90 – « 1) *Le montant des obligations fiscales est déterminé sous réserve de contrôle ultérieur.*
- 2) *L'avis d'imposition émis sous réserve de contrôle ultérieur peut être annulé ou modifié, à l'initiative de l'autorité fiscale ou à la demande du contribuable, sur la base des constatations de l'autorité fiscale compétente.*
  - 3) *La réserve du contrôle ultérieur est levée uniquement à l'expiration du délai de prescription ou à la suite du contrôle fiscal effectué dans le délai de prescription.*
  - 4) *Si le contribuable rectifie les déclarations fiscales conformément à l'article 84, paragraphe 4, la réserve du contrôle ultérieur reprend effet. »*
- 26 Article 91 – « 1) *Le droit de l'autorité fiscale d'établir des obligations fiscales est prescrit dans un délai de cinq ans, sauf disposition contraire de la loi.*
- 2) *Le délai de prescription du droit prévu au paragraphe 1 commence à courir à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la créance fiscale est née conformément à l'article 23, sauf disposition contraire de la loi.*

3) *Le droit d'établir des obligations fiscales est prescrit dans un délai de dix ans lorsque celles-ci résultent de la commission d'un fait prévu par la loi pénale.*

4) *Le délai prévu au paragraphe 3 court à compter de la date de commission du fait constitutif d'une infraction sanctionnée en tant que telle par une décision judiciaire définitive. »*

Le code civil

27 Article 2517 – *« Le délai de prescription est de 3 ans, sauf si la loi en dispose autrement. »*

L'Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (décision du gouvernement n° 44/2004 approuvant les modalités d'application de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, ci-après la « décision du gouvernement n° 44/2004 » ou « les modalités d'application »)

28 Point 6, paragraphes 7 et 8, des modalités d'application :

*« 7) La transmission de biens prévue à l'article 128, paragraphe 7, du code des impôts roumain est la transmission d'une universalité de biens et/ou services, qui ne sont plus traités individuellement, mais comme un tout au regard de l'assujetti cédant, indépendamment du fait de savoir s'il s'agit de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens. Est considérée comme une transmission d'une universalité partielle de biens, au sens de l'article 128, paragraphe 7, du code des impôts, la transmission de tout ou partie des biens investis dans une certaine branche de l'activité économique, si ces biens constituent d'un point de vue technique une structure indépendante, capable d'effectuer des activités économiques séparées, indépendamment du fait de savoir si cette transmission est réalisée à la suite d'une vente ou à la suite d'opérations telles que la scission, la fusion ou en tant qu'apport en nature au capital d'une société. En outre, il est considéré qu'il s'agit également de transmission d'une universalité partielle lorsque les biens immeubles dans lesquels se trouvent les biens transférés par le cédant ne sont pas aliénés, mais réaffectés à d'autres branches de l'activité exercée par le cédant. La simple transmission de biens ne garantit pas la possibilité de poursuivre une activité économique en toute situation. Pour qu'une opération puisse être considérée comme une transmission de biens, au sens de l'article 128, paragraphe 7, du code des impôts, le cessionnaire des biens doit avoir pour intention d'exercer l'activité économique ou la partie de l'activité économique qui lui a été transmise, et non de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre les éventuels stocks. Le cessionnaire des biens est tenu de fournir au cédant une déclaration sur l'honneur attestant du respect de cette condition. Il est indifférent, aux fins de la qualification d'une activité en tant que transmission de biens, que le cessionnaire des biens soit autorisé à exercer l'activité qui lui a été transmise ou que l'activité*

*en question relève de son objet social. La Cour de justice des Communautés européennes a statué en ce sens dans l'affaire ayant donné lieu à arrêt du 27 novembre 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644). [OMISSIS]*

*8) L'assujetti qui est le bénéficiaire de la transmission visée au paragraphe 7 est considéré comme continuant la personne du cédant, qu'il soit ou non identifié aux fins de la taxe. Le bénéficiaire reprend tous les droits et obligations du cédant, y compris ceux relatifs aux livraisons à soi-même prévues à l'article 128, paragraphe 4, du code des impôts et aux régularisations de la déduction prévues aux articles 148 et 149 du code des impôts. Si le bénéficiaire de la transmission est un assujetti qui n'est pas identifié à la TVA conformément à l'article 153 du code des impôts et qui ne s'identifie pas à la TVA à la suite de la transmission, il sera tenu de verser au Trésor public la somme résultant des régularisations effectuées conformément à l'article 128, paragraphe 4, ou aux articles 148, 149 ou 161 du code des impôts, selon le cas, et de déposer à ce titre la déclaration prévue à l'article 156 quater, paragraphe 8, du code des impôts. Le moment de référence pour déterminer la date à laquelle commence la régularisation de la taxe, dans le cas des biens d'investissement, n'est pas la date de la transmission, mais la date de l'obtention du bien par le cédant, conformément à l'article 149 ou à l'article 161 du code des impôts, selon le cas. Le cédant est tenu de transmettre au cessionnaire une copie du registre des biens d'investissement, si ceux-ci sont obtenus après la date d'adhésion. L'application du régime fiscal de la transmission de biens par les assujettis n'est pas sanctionnée par les autorités de contrôle fiscal par l'annulation du droit à déduction de la taxe du bénéficiaire si les opérations en question sont taxables en vertu de la loi ou de manière optionnelle, à l'exception du cas dans lequel il est constaté que la transaction a été taxée à des fins fiscales. »*

### ***Le droit de l'Union***

29 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA,

*« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes : a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; »*

30 L'article 19 de la directive TVA prévoit que :

*« Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.*

*Les États membres peuvent prendre les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total. Ils peuvent aussi prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cet article rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles. »*

31 Aux termes de l'article 29 de la directive TVA :

*« L'article 19 s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de services. »*

32 L'article 167 de la directive TVA dispose :

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

33 L'article 168 de la directive TVA dispose que :

*« 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 1, 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. »*

34 Aux termes de l'article 179 de la directive TVA :

*« 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. »*

35 Aux termes de l'article 203 de la directive TVA :

*« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »*

36 Au titre de l'article 5 TUE (ex-article 5 TCE),

*« 4) En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités.*

*Les institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. »*

- 37 Aux termes de l'article 5, relatif au principe de proportionnalité, du protocole (n° 2) sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité, [OMISSIS]

*« Les projets d'actes législatifs sont motivés au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Tout projet d'acte législatif devrait comporter une fiche contenant des éléments circonstanciés permettant d'apprécier le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Cette fiche devrait comporter des éléments permettant d'évaluer son impact financier et, lorsqu'il s'agit d'une directive, ses implications sur la réglementation à mettre en œuvre par les États membres, y compris, le cas échéant, la législation régionale. Les raisons permettant de conclure qu'un objectif de l'Union peut être mieux atteint au niveau de celle-ci s'appuient sur des indicateurs qualitatifs et, chaque fois que c'est possible, quantitatifs. Les projets d'actes législatifs tiennent compte de la nécessité de faire en sorte que toute charge, financière ou administrative, incombant à l'Union, aux gouvernements nationaux, aux autorités régionales ou locales, aux opérateurs économiques et aux citoyens soit la moins élevée possible et à la mesure de l'objectif à atteindre. »*

### **III. La motivation du renvoi**

#### ***Moyens et principaux arguments***

- 38 Greentech SA a fait valoir que les conditions de l'article 267 TFUE étaient remplies.
- 39 *Sur la première question préjudicielle :*
- 40 Par sa première question, Greentech SA souhaite que la Cour clarifie si, aux fins de l'interprétation de l'article 19 de la directive TVA et à la lumière de la jurisprudence de la Cour, le transfert d'équipements et de technologies peut constituer un transfert de biens, en dehors du champ d'application de la TVA, si lesdits équipements et technologies ont été intégrés dans la chaîne de production du cessionnaire et utilisés dans l'exécution de ses propres contrats avec ses clients, sans qu'il y ait transfert de la clientèle du cédant, et sans que le cessionnaire ait manifesté son intention de poursuivre l'activité du cédant.
- 41 Greentech SA fait valoir que la notion autonome de « transmission d'une universalité totale ou partielle de biens » a été interprétée par la Cour « en ce sens

qu'elle couvre le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits » [voir arrêts du 27 novembre 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, point 40), du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 37), du 10 novembre 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, point 24), et du 19 décembre 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, point 14)].

42 *Sur la deuxième question préjudicielle*

- 43 Greentech SA demande à la Cour de clarifier si, aux fins de l'interprétation des articles 19 et 168 de la directive TVA et des principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'administration fiscale d'un État membre peut refuser de reconnaître le droit à déduction de la TVA acquittée au titre d'une opération de vente, requalifiée par l'administration fiscale en tant que transmission d'entreprise en dehors du champ d'application de la TVA, alors que la TVA a été versée au Trésor public, que son remboursement par le payeur à la suite de la requalification de l'opération est impossible en raison de l'expiration du délai de prescription en matière fiscale, et que la législation nationale ne prévoit pas d'outils et de mécanismes procéduraux pour le remboursement du montant par l'administration fiscale à la suite d'une telle requalification.
- 44 Greentech SA a fait valoir que, au titre du principe de neutralité, la TVA doit avoir un effet neutre, en ce sens qu'elle doit aboutir au même résultat final, quel que soit le nombre d'intermédiaires, par le mécanisme de l'exercice du droit à déduction, et que le seul cas de figure dans lequel ce principe ne s'applique pas est celui dans lequel un bien ou un service parvient à un consommateur final, qui sera redevable de la TVA. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que toute restriction au droit à déduction constitue une violation du principe de neutralité fiscale, qui entraîne une double imposition des opérations réalisées par les contribuables, d'une part, par l'imposition des opérations économiques réalisées et, d'autre part, par la prise en charge [par le contribuable] de la TVA non déductible sur les achats effectués dans le cadre de ces opérations (arrêt du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 45 À l'issue du contrôle fiscal chez Greentech SA, Greenfiber SA ne pouvait pas procéder à la correction de la facture émise le 30 septembre 2014, puisqu'elle avait préalablement été soumise à un contrôle fiscal et que, à la suite de celui-ci, l'équipe de contrôle avait conclu que le traitement fiscal appliqué par les parties à l'opération de transmission de biens était correct, c'est-à-dire que l'opération était soumise à la TVA et que Greenfiber SA avait ainsi correctement perçu et versé la TVA au Trésor public.

- 46 En outre, Greenfiber SA ne pouvait pas procéder à la correction de la facture en raison du fait que tous les effets de l'avis d'imposition [du 15 juillet 2016] avaient été suspendus par le jugement civil n° 8/2018 de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești), dont la légalité a été confirmée par l'arrêt [OMISSIS] n° 4399/2018 de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), qui a produit des effets jusqu'au prononcé de la arrêt n° 5798/2021 de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice).
- 47 La même administration fiscale nationale a traité de [deux manières] totalement différentes une même opération commerciale relative à l'équipement dont le transfert a donné lieu à la perception de la TVA, à savoir, d'une part, comme une opération assujettie à la TVA pour le partenaire commercial auprès duquel l'équipement a été acquis et à qui Greentech SA a payé la TVA, et, d'autre part, comme une opération non assujettie à la TVA pour Greentech SA, étant donné qu'elle s'est vu refuser la déduction de la TVA payée, qu'il était par ailleurs impossible de récupérer.

#### *Le point de vue des autorités fiscales*

- 48 L'AJFP Vrancea a conclu au rejet de la demande de renvoi préjudiciel à la Cour, au motif qu'elle vise à obtenir une interprétation de questions liées au droit matériel et à son application aux faits particuliers de l'affaire.
- 49 [L'AJFP Vrancea fait valoir que,] en réalité, la demande vise à obtenir de la Cour une décision d'« orientation », la demande étant ainsi irrecevable.
- 50 *Sur la première question*, il a été relevé qu'il convient de tenir compte des particularités de l'espèce, en ce sens que la transaction qui s'est déroulée entre les deux sociétés liées portait sur la vente d'une ligne de production, le contrat de location en vertu duquel Greentech SA utilise le même local dont a disposé la partie liée, à savoir Greenfiber SA, afin de poursuivre ses activités sur la même plateforme industrielle, avec reprise du personnel spécialisé, ayant été signé à la même date. Il n'a pas été établi que l'identité de l'entité affiliée avait été maintenue à la suite de l'acquisition de l'activité de cette dernière.
- 51 *Sur la deuxième question*, il a été souligné que la législation nationale prévoit expressément des dérogations au délai de prescription de cinq ans pour la rectification des déclarations de TVA, conformément à l'article 301, paragraphe 2, de la Legea 227/2015 privind Codul fiscal (loi 227/2015 portant code des impôts, ci-après la « loi n° 227/2015 »), explicité au point 71, paragraphe 2, de l'Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (décision du gouvernement n° 1/2016 relative aux modalités d'application du code des impôts).
- 52 L'administration fiscale n'a pas limité le droit du contribuable de rectifier les déclarations de TVA. Toutefois, le droit à déduction n'est pas applicable dans le cadre d'une transmission d'une universalité totale ou partielle de biens d'un

assujetti, qui ne constitue pas une livraison de biens, au titre de l'article 128, paragraphe 7, du code des impôts, puisque cette opération ne relève pas du champ d'application de la TVA.

- 53 Greentech SA avait la possibilité de récupérer la TVA non déductible auprès de Greenfiber SA, au moyen de la correction des factures établies de manière erronée, l'établissement du document spécifique prévu à l'article 155 bis, paragraphe 10, du code des impôts et le remboursement de la taxe payée sur la base de la facture établie de manière erronée, procédure dont le contribuable a été avisé au cours du contrôle fiscal.

### *Les considérations de la juridiction de renvoi*

- 54 La juridiction de céans note qu'il a été établi, dans la jurisprudence de la Cour relative à l'interprétation de l'article 267 TFUE (ex-article 177 du traité instituant la Communauté économique européenne), qu'une juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne est tenue, lorsqu'une question de droit communautaire se pose devant elle, de déférer à son obligation de saisine, à moins qu'elle n'ait constaté que la question soulevée n'est pas pertinente ou que la disposition communautaire en cause a déjà fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour ou que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable ; l'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la Communauté (*arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335*).
- 55 En l'espèce, la juridiction de céans rendra, en statuant sur le pourvoi, un arrêt définitif non susceptible d'un recours juridictionnel de droit interne, au sens de l'article 267 TFUE.
- 56 *Sur la première question préjudicielle proposée*, la juridiction de céans constate que la présente affaire a pour objet de trancher un pourvoi suite à l'annulation d'une décision définitive par la voie de recours extraordinaire de la révision, fondée sur les dispositions de l'article 21 de la Legea n° 554/2004 a contenciosului administrativ (loi n° 554/2004 sur le contentieux administratif) du 2 décembre 2004 (ci-après la « loi n° 554/2004 »). Ainsi, par l'arrêt n° 438 du 31 janvier 2023, il a été fait droit au recours en révision [OMISSIS] introduit par Greentech SA contre l'arrêt n° 5798 du 23 novembre 2021 rendu par l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), chambre du contentieux administratif et fiscal [OMISSIS], l'arrêt attaqué a été partiellement annulé, en ce qui concerne le moyen de pourvoi relatif à la requalification de la transaction portant sur la vente d'équipements en transmission de biens, et le réexamen de ce moyen du pourvoi a été ordonné. L'arrêt attaqué a été confirmé pour le surplus, en ce qui concerne les moyens du pourvoi n'ayant pas fait l'objet de la demande de révision.

- 57 Pour statuer ainsi, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) a constaté que, en l'espèce, l'arrêt attaqué n'avait pas examiné le principe de neutralité de la TVA mis en place au niveau de l'Union par la directive TVA à la lumière de la jurisprudence de la Cour, notamment les arrêts du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) et du 11 avril 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), alors que Greentech SA avait invoqué ce principe et cette jurisprudence, tant au stade du jugement au fond de l'affaire, que lors du pourvoi. En vertu de cette jurisprudence, afin que l'arrêt rendu opère une analyse correcte du principe de neutralité, trois aspects essentiels devaient être examinés par la juridiction saisie du pourvoi, à savoir : l'existence ou non d'une possibilité pour Greentech SA de récupérer la TVA auprès de son partenaire commercial Greenfiber SA au moyen de la procédure indiquée dans l'arrêt attaqué, à savoir « *la correction des factures établies de manière erronée, l'établissement du document spécifique prévu à l'article 155 bis, paragraphe 10, du code des impôts et le remboursement de la taxe payée sur la base de la facture établie de manière erronée* » ; l'inclusion ou non [par les partenaires commerciaux] de l'opération en cause dans le champ d'application de la TVA aux fins de bénéficiaire d'avantages fiscaux ; l'existence ou non d'un risque de fraude importante et l'existence d'un préjudice pour le Trésor public en raison du fait que cette facture a été émise erronément. En l'absence d'une analyse de ces éléments, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) ne peut pas considérer que la juridiction de pourvoi a analysé le principe de neutralité au regard de la situation particulière de Greentech SA et des circonstances spécifiques de l'affaire. Pour ces raisons, afin de donner pleine efficacité au droit de l'Union en l'espèce, le principe de neutralité doit être analysé par référence à cette jurisprudence, en vérifiant les trois conditions susmentionnées.
- 58 Dès lors, la question faisant l'objet de la première question préjudicielle n'est pas en cause sous l'angle de l'analyse que la juridiction de pourvoi doit faire après qu'il a été fait droit à la demande en révision ; cette analyse se résumera à la vérification du respect du principe de neutralité au regard de trois aspects essentiels, à savoir : l'existence ou non d'une possibilité pour Greentech SA de récupérer la TVA auprès de son partenaire commercial Greenfiber SA au moyen de la procédure indiquée dans l'arrêt attaqué, à savoir « *la correction des factures établies de manière erronée, l'établissement du document spécifique prévu à l'article 155 bis, paragraphe 10, du code des impôts et le remboursement de la taxe payée sur la base de la facture établie de manière erronée* » ; l'inclusion ou non [par les partenaires commerciaux] de l'opération en cause dans le champ d'application de la TVA aux fins de bénéficiaire d'avantages fiscaux ; l'existence ou non d'un risque de fraude importante et l'existence d'un préjudice pour le Trésor public en raison du fait que cette facture a été émise erronément.
- 59 Dans cette perspective, la réponse à la première question préjudicielle n'est pas nécessaire à la solution de l'affaire, de sorte que la juridiction de céans rejettera la demande tendant à saisir la Cour de cette question.
- 60 Toutefois, les conditions pour saisir la Cour de la seconde question sont remplies.

- 61 La question est pertinente au regard des éléments que la juridiction de pourvoi doit examiner en l'espèce, tels qu'ils ont été exposés au point 58. Ainsi, les règles de droit de l'Union prévues aux articles 2, 168 et 203 de la directive TVA, qui ont fait l'objet de l'examen et dont l'interprétation est demandée au moyen de la demande de renvoi préjudiciel, sont particulièrement pertinentes pour la solution du litige au principal, étant donné que la TVA est une taxe issue des règles de l'Union, le système commun de la TVA reposant sur une série de principes contraignants à titre général au sein de l'Union, de sorte que la solution du litige dépend de manière décisive de l'interprétation correcte desdites dispositions par la Cour, la juridiction de renvoi devant ensuite déterminer, sur la base de cette interprétation, si l'approche de l'administration fiscale en l'espèce est conforme à l'esprit des règles de l'Union ou si, au contraire, elle est erronée.
- 62 De même, la juridiction de pourvoi n'a pas connaissance d'un arrêt de la Cour portant sur l'interprétation du droit de l'Union visant à préciser si, en cas de requalification d'une livraison de biens, relevant du champ d'application de la TVA, en transmission de biens, en dehors du champ d'application de la TVA, pour des opérations taxées en vertu de la loi ou de manière optionnelle, l'administration fiscale nationale peut nier le droit à déduction de la TVA, lorsqu'il n'est pas établi que l'opération a été taxée à des fins fiscales et qu'il n'existe pas de moyen efficace de récupérer le montant payé au titre de la TVA.
- 63 En revanche, la juridiction de céans estime que la jurisprudence de la Cour dans des affaires traitant de questions similaires contient des indices clairs selon lesquels, pour déterminer le droit à déduction, il convient de tenir compte en priorité du respect des principes de neutralité et de proportionnalité, et que les mesures prises par les autorités nationales tiendront compte de l'existence d'un préjudice pour le Trésor public et de la bonne ou mauvaise foi des parties concernées.

#### **IV. Les questions préjudicielles**

- 64 Pour l'ensemble des raisons exposées, en vertu de l'article 267 TFUE, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) saisit la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante :
- 65 *Les principes de neutralité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, régis par les articles 2 et 19, ainsi que par l'article 168, lu en combinaison avec l'article 203, de la directive [2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée], s'opposent-ils au refus de reconnaissance du droit à déduction de la TVA acquittée au titre d'une opération de vente, qui a ensuite été requalifiée par l'administration fiscale en tant que transmission d'entreprise en dehors du champ d'application de la TVA, alors que la TVA a déjà été versée au Trésor public et que son remboursement est, en vertu de la législation nationale, impossible à réaliser ?*

66 [OMISSIS]

## V. Le point de vue de la juridiction de renvoi

- 67 Tout d'abord, *en ce qui concerne le principe de neutralité*, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que toute restriction au droit à déduction constitue une violation du principe de neutralité fiscale, qui entraîne une double imposition des opérations réalisées par les contribuables, d'une part, par l'imposition des opérations économiques réalisées et, d'autre part, par la prise en charge [par le contribuable] de la TVA non déductible sur les achats effectués dans le cadre de ces opérations (arrêts du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, et du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 78).
- 68 Selon la juridiction de pourvoi, **l'arrêt du 26 avril 2017, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302)** ayant pour objet la conformité au droit de l'Union d'une décision de l'administration fiscale nationale refusant le droit à déduction de la TVA sur des factures qui devaient être émises dans le cadre du système d'autoliquidation, alors que la TVA en question a été légalement payée par l'acquéreur des biens et ensuite reversée au Trésor public par le vendeur, de sorte qu'il n'y a pas eu de préjudice, est pertinent pour les faits de l'espèce, la Cour ayant jugé que :
- 69 « *Les dispositions de la directive [TVA], ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, l'acquéreur d'un bien se voie privé du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a indûment versée au vendeur sur la base d'une facture établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de taxe sur la valeur ajoutée, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, lorsque le vendeur a versé ladite taxe au Trésor public. Ces principes exigent, toutefois, pour autant que le remboursement, par le vendeur à l'acquéreur, de la taxe sur la valeur ajoutée indûment facturée devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur, que l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.* »
- 70 Contrairement à l'affaire susmentionnée, en l'espèce *Greentech SA* fait valoir qu'elle est dans l'impossibilité de récupérer la TVA, non pas en raison [OMISSIS] de l'insolvabilité du vendeur, mais en raison du fait que *Greenfiber SA* ne peut pas procéder à la correction de la facture et du décompte de TVA en raison de l'expiration du délai de prescription du droit de procéder à cette correction.
- 71 La juridiction de pourvoi ne saurait spéculer sur la faute des deux sociétés dans l'expiration du délai de prescription, car elle risquerait de préjuger de la présente affaire.

- 72 Toutefois, la juridiction de pourvoi relève que Greentech SA a avancé un certain nombre d'arguments pertinents pour justifier qu'on ne saurait lui reprocher un manque d'agir en vue de la récupération de la TVA, dont la réalité factuelle n'a pas été contestée par l'administration fiscale et qui étayaient la thèse de l'impossibilité de corriger la facture et le décompte de TVA dans le délai.
- 73 Ainsi, d'une part, Greenfiber SA avait précédemment fait l'objet d'un contrôle fiscal (le contrôle fiscal au siège de Greenfiber SA s'est déroulé du 28 mai 2015 au 17 novembre 2015, le rapport de contrôle fiscal et l'avis d'imposition étant émis le **26 novembre 2015**, tandis que le contrôle fiscal au siège de Greentech SA s'est déroulé du 23 novembre 2015 au 15 juillet 2016, le rapport de contrôle fiscal et l'avis d'imposition ayant été émis le **15 juillet 2016**) ; à la suite du contrôle fiscal effectué chez Greenfiber SA, **l'équipe de contrôle a conclu que le traitement fiscal appliqué par les parties à l'opération de transmission de biens était correct**, c'est-à-dire que l'opération était soumise à la TVA, Greenfiber SA ayant ainsi correctement collecté et versé la TVA au Trésor public.
- 74 D'autre part, c'est précisément en raison du traitement fiscal contradictoire appliqué que **tous les effets juridiques de l'avis d'imposition** [du 15 juillet 2016] ont été suspendus par le jugement civil n° 8/2018 de la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești), dont la légalité a été confirmée par l'arrêt n° 4399/2018 [OMISSIS] de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice), **qui a produit des effets jusqu'au prononcé de l'arrêt n° 5798/2021 de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice)**.
- 75 Le traitement fiscal appliqué par les deux sociétés a été confirmé par le jugement civil n° 202/26.11.2018 [OMISSIS], par lequel la Curtea de Apel Ploiești (cour d'appel de Ploiești) a fait droit au recours [de Greentech SA], en concluant que le traitement fiscal appliqué par les parties était correct, de sorte que ni Greenfiber SA ni Greentech SA n'avaient apparemment de raison valable de procéder à la correction de la facture avant le prononcé de l'arrêt n 5798/2021 par l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice).
- 76 Selon les allégations de Greentech SA, étayées par une argumentation cohérente, Greenfiber SA n'aurait pu procéder à la correction de la facture qu'après le prononcé de l'arrêt n° 5798/2021 de la l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice). Toutefois, à la date du prononcé de cet arrêt (23 novembre 2021), **ce droit était déjà prescrit**, le délai de prescription ayant expiré en **mai 2021**.
- 77 Dans cette perspective, la juridiction de céans estime que la situation de l'espèce peut être rapprochée de celle de l'affaire ayant donné lieu à **l'arrêt du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), compte tenu de l'existence**, à tout le moins en apparence, et que l'examen au fond de l'affaire doit encore confirmer avec certitude, **d'un motif** d'impossibilité objective de récupérer la TVA en raison de l'impossibilité pour Greenfiber SA de corriger la facture et le décompte

de TVA, due à l'expiration du délai de prescription du droit de procéder à cette correction.

- 78 La juridiction de céans prend également note de la jurisprudence de la Cour rendue dans des affaires traitant de questions de principe similaires (à savoir **le refus du droit à déduction dans les cas où le respect du principe de neutralité de la TVA n'est plus possible pour des raisons indépendantes de la volonté des parties, telles que la radiation du fournisseur/de la société qui a perçu la TVA au profit du Trésor public ou la prescription**).
- 79 Ainsi, dans son arrêt du 11 avril 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), concernant l'interprétation de ces mêmes dispositions de la directive TVA à la lumière des principes également énoncés dans la présente affaire, la Cour a jugé que, dans une situation dans laquelle des factures ont été établies [en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA] pour des opérations qui, en vertu de la loi applicable, relevaient du mécanisme de l'autoliquidation, et que la TVA facturée a été payée puis versée au Trésor public, ce dernier n'a subi aucun préjudice :
- 80 *« [L]a directive [TVA], ainsi que les principes de neutralité fiscale et d'effectivité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique de l'autorité fiscale selon laquelle, en l'absence de soupçons de fraude, cette autorité refuse à une entreprise le droit à déduction de la TVA que cette entreprise, en tant que preneur de services, a indûment payée au fournisseur de ces services sur la base d'une facture que ce dernier a établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, sans que l'autorité fiscale, avant de rejeter le droit à déduction, examine si l'émetteur de cette facture erronée pouvait rembourser au destinataire de celle-ci le montant de la TVA indûment payée et pouvait rectifier ladite facture dans le cadre d'une procédure d'autorévision, conformément à la réglementation nationale applicable, afin de récupérer la taxe qu'il a indûment versée au Trésor public, ou décide de rembourser elle-même au destinataire de cette même facture la taxe qu'il a indûment payée à l'émetteur de celle-ci et que ce dernier a, par la suite, indûment versée au Trésor public.*
- 81 *Ces principes exigent, toutefois, dans le cas où le remboursement, par le fournisseur de services au preneur de ceux-ci, de la TVA indûment facturée s'avérerait impossible ou excessivement difficile, [...] que le preneur de services puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale »* (arrêt du 11 avril 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, point 48).
- 82 *« Dans un tel cas, les États membres doivent prévoir les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre audit preneur de services de récupérer la taxe indûment facturée afin que soit respecté le principe*

*d'effectivité* » (arrêt du 11 avril 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, point 42).

- 83 La juridiction de céans considère que la situation dans la présente affaire est similaire à celle de l'affaire précitée au regard de la **condition que la récupération de la TVA auprès de l'émetteur des factures n'ait pas été rendue impossible ou excessivement difficile**, ce qui semble être le cas en l'espèce, dans la mesure où le délai de prescription en matière fiscale a expiré, de sorte que Greentech SA ne peut pas procéder à la correction des factures, cette opération étant, d'une part, prescrite et, d'autre part, celle-ci devant être réalisée par Greenfiber SA, à l'égard de laquelle, à la suite du contrôle effectué, l'administration fiscale a confirmé la perception correcte de la taxe.
- 84 La Cour doit encore préciser si le droit à déduction de la TVA peut être refusé par les États membres lorsque le montant a été payé au titre de la TVA par l'acquéreur dans le cadre d'une opération commerciale qu'il a soumise à la TVA, et qui, par la suite, a été requalifiée par l'administration fiscale comme étant en dehors du champ d'application de la TVA, dans la mesure où l'acquéreur des biens [faisant l'objet de] la transmission a payé au vendeur le prix dû, TVA comprise, et où la récupération de la TVA est devenue impossible, même en droit civil lorsque le contentieux fiscal entre l'acheteur et l'administration fiscale sera clos.
- 85 *En outre*, en ce qui concerne le **principe de sécurité juridique et le principe de protection de la confiance légitime**, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que la possibilité d'invoquer ces principes « *est ouverte à tout opérateur économique dans le chef duquel une institution a fait naître des espérances fondées. Au sens de cette jurisprudence, constituent des assurances susceptibles de faire naître de telles espérances, quelle que soit la forme sous laquelle ils sont communiqués, des renseignements précis, inconditionnels, concordants et émanant de sources autorisées et fiables* » (arrêt du 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, points 24 et 25 et jurisprudence citée).
- 86 Au regard de ce principe, la juridiction de céans retient comme étant pertinent le fait que les autorités fiscales, ayant effectué le contrôle auprès de Greenfiber SA, préalablement au contrôle effectué chez Greentech SA, ont confirmé le traitement fiscal appliqué par les deux parties à la transaction de vente d'équipements, à savoir celui de la livraison de biens, soumise à la TVA. Ainsi, la même administration fiscale nationale a traité de [deux manières] totalement différentes une même opération commerciale relative à l'équipement dont le transfert a donné lieu à la perception de la TVA, à savoir, d'une part, comme une opération assujettie à la TVA pour le partenaire commercial auprès duquel cet équipement a été acquis et à qui Greentech SA a payé la TVA, et, d'autre part, comme une opération non assujettie à la TVA pour Greentech SA, étant donné qu'elle s'est vu refuser la déduction de la TVA payée, qu'il était par ailleurs impossible de récupérer.

V. [OMISSIS]

**PAR CES MOTIFS**

**AU NOM DE LA LOI**

**DÉCIDE :**

Il est partiellement fait droit à la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne introduite par la défenderesse au pourvoi – requérante en première instance Greentech SA.

En vertu de l'article 267 TFUE, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) saisit la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle [énoncée au point 65 de la présente ordonnance].

[OMISSIS]

En vertu de l'article 412, paragraphe 1, point 7, du Codul de procedură civilă (code de procédure civile roumain), il est sursis à statuer sur les pourvois [OMISSIS].

Définitif.

[OMISSIS]