

Affaire C-171/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

20 mars 2023

Juridiction de renvoi :

Upravni sud u Zagrebu (tribunal administratif de Zagreb, Croatie)

Date de la décision de renvoi :

9 mars 2023

Partie requérante :

UP CAFFE d.o.o.

Partie défenderesse :

Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministère des Finances de la République de Croatie)

[OMISSIS]

L'Upravni sud u Zagrebu (tribunal administratif de Zagreb, Croatie, ci-après la « juridiction de céans »), [OMISSIS], dans le cadre d'un litige administratif opposant la requérante UP CAFFE d.o.o., établie à Čakovec, [OMISSIS], [OMISSIS]

[OMISSIS]

au défendeur, le Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministère des Finances de la République de Croatie) [OMISSIS], Zagreb, [OMISSIS]

présente

une demande en interprétation de l'article 19, premier alinéa, et de l'article 28 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») [OMISSIS]

L'objet du litige au principal et les faits pertinents

- 1 La requérante UP CAFFE d.o.o., établie à Čakovec [OMISSIS], a intenté devant la juridiction de céans un recours tendant à l'appréciation de la légalité de la décision du ministère des Finances de la République de Croatie [OMISSIS] du 24 août 2020 (ci-après la « décision attaquée »).
- 2 La décision attaquée a rejeté la réclamation que la requérante a formée contre l'avis d'imposition du ministère des Finances de la République de Croatie, administration fiscale, bureau local de Čakovec, [OMISSIS] du 17 octobre 2018 (ci-après l'« avis d'imposition »), avis d'imposition qui a établi à l'encontre de la requérante, pour la période allant du 1^{er} janvier 2018 au 31 juillet 2018, une insuffisance de TVA portée en compte sur le montant de l'assiette fiscale, laquelle s'élève à 552 936,08 kunas croates (HRK) et sur la base de laquelle, l'obligation fiscale est fixée pour la requérante, au titre de cette taxe, selon un taux de 25 %, à un montant de 138.234,02 HRK et, au titre des intérêts pour paiement tardif de la taxe jusqu'au jour de l'établissement du procès-verbal, à un montant de 2 425,12 HRK. Le point II du dispositif de l'avis d'imposition détermine à l'égard de la requérante les modalités du paiement de l'obligation ainsi déterminée et des intérêts. Le point III du dispositif de l'avis d'imposition ordonne à la requérante de procéder, après avoir effectué les paiements, aux inscriptions correspondantes dans les livres comptables afin de rectifier l'assiette fiscale. Le point IV du dispositif de l'avis d'imposition fixe le délai dans lequel cet avis doit être exécuté, tandis que le point V du dispositif dudit avis contient une mise en garde quant aux conséquences au cas où la requérante ne se conformerait pas à cet avis d'imposition.
- 3 L'avis d'imposition est fondé sur les résultats d'un contrôle spécial que le défendeur a effectué et qui a établi que la requérante, en tant que successeur de l'entreprise de la société liée SS-UGO d.o.o. qui l'a précédée, est une personne liée à cette société et que la raison exclusive de la constitution de la requérante est une planification fiscale agressive pour éviter d'entrer dans le système de la TVA, raison pour laquelle la société nouvellement créée (la requérante) doit supporter le paiement des impositions publiques en ce sens que l'on considère qu'il n'y a même pas eu de constitution d'une nouvelle société, c'est-à-dire une interruption de la continuité de l'entreprise de l'ancienne société, et, sur la base de cette circonstance, la requérante se voit porter en compte la TVA, mais aussi reconnaître la TVA en amont pour les opérations en amont de ladite entreprise.
- 4 Contestant la position susmentionnée du défendeur qui est à la base de la décision attaquée, la requérante affirme qu'elle est un petit assujetti qui, au titre de l'article 3 de la directive TVA, a choisi de ne pas entrer dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée. En outre, elle souligne que c'est seulement après la fin de la période d'imposition qu'a été prévue, par les modifications de l'article 49, paragraphe 1, point 4, de l'Opći porezni zakon (loi fiscale générale, ci-après l'« OPZ »), la possibilité d'établir qu'est une personne liée celle qui est liée par la continuité de l'exercice de l'activité, avec le même matériel au même endroit. Étant donné que l'application rétroactive des règles est contraire à la Constitution croate, dès lors que la République de Croatie n'a transposé les articles 19, 59 et 80

de la directive TVA que le 1^{er} janvier 2020, la requérante considère que la décision attaquée est illégale.

- 5 Le défendeur ne conteste pas les circonstances susmentionnées (à savoir que la décision concernée a été adoptée pour une période pendant laquelle il n'existait pas de base légale à cette fin), mais il indique que, au titre de l'article 2, premier tiret, du Zakon o porezu na dodanu vrijednost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (*Narodne novine*, br. 77/13), la directive TVA a été transposée dans l'ordre juridique de la République de Croatie, cette dernière s'étant engagée ainsi à reprendre l'acquis de l'Union européenne. Du fait de cette circonstance et aux termes de cet acquis, le défendeur conclut que ne peuvent être considérées comme réelles les opérations qui sont entreprises exclusivement pour obtenir un avantage fiscal, sans le moindre autre objectif économique, les conditions d'entreprise étant créées de manière artificielle. Il se réfère à la position exposée dans l'arrêt de la Cour du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), ainsi que dans l'arrêt du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a.* (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, ci-après l'« arrêt Italmoda », EU:C:2014:2455), selon laquelle, en vertu d'une directive non transposée, un État peut refuser le droit au remboursement de la TVA en amont à une personne qui participe, ou [aurait dû savoir] qu'elle participe, à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le droit croate pertinent

- 6 L'article 5 de l'OPZ (*Narodne novine*, br. 115/16 et 106/18) prévoit que sont d'application, dans la procédure d'imposition, les dispositions qui étaient en vigueur au moment des faits sur lesquels l'imposition se fonde.
- 7 L'article 49, paragraphe 1, point 4, de l'OPZ prévoit que sont des « personnes liées », au sens de cette loi, les personnes qui remplissent au moins l'une des conditions suivantes : deux ou plusieurs personnes physiques et/ou morales qui, pour l'exécution de l'obligation issue de l'assujettissement à l'impôt, constituent un ensemble du point de vue du risque de sorte qu'elles assurent la continuité de l'activité au même endroit, en utilisant le même matériel.
- 8 Aux termes de l'article 90, quatrième alinéa, de la Constitution de la République de la Croatie (*Narodne novine*, br. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 et 5/14), les dispositions législatives, réglementaires et administratives des autorités publiques et des organismes investis d'une mission de service public ne peuvent pas avoir d'effet rétroactif.
- 9 L'article 1^{er}, du Zakon o izmjena[ma] i dopuna[ma] Općeg poreznog zakona (loi portant modification de l'OPZ) (*Narodne novine*, br. 121/19) insère dans l'OPZ un article 12a, lequel dispose que l'assujetti qui obtient des avantages fiscaux en profitant du système fiscal par le biais de formes organisationnelles imposables à des taux d'imposition légaux inférieurs, mais non destinées à un certain groupe de contribuables, est considéré comme utilisant ces avantages fiscaux à l'encontre des finalités de la loi, en particulier dans le cas où : l'entreprise change souvent de

forme organisationnelle sous laquelle elle opère ou elle utilise pour chaque affaire conclue une forme organisationnelle qu'elle remplace ensuite par une autre, qui est imposable à des taux d'imposition inférieurs ou qui évite de satisfaire à d'autres obligations fiscales.

Le droit de l'Union

- 10 L'article 11, premier alinéa, de la directive TVA prévoit que, après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé « comité de la TVA »), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.
- 11 Aux termes de l'article 19, premier alinéa de la directive TVA, 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.
- 12 L'article 28 de la directive TVA prévoit que, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.
- 13 En vertu de l'article 80, paragraphe 1, de la directive, afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans les cas suivants :
 - (a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 ;
 - (b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 et que la livraison ou la prestation fait l'objet d'une exonération en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390 ;
 - (c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177.

Les motifs du renvoi préjudiciel

- 14 À titre liminaire et compte tenu de ce qui précède, la juridiction de céans indique que, au moment où le fait générateur est intervenu, il n'existait aucune disposition de droit national interdisant d'obtenir des avantages fiscaux par le biais d'un système fiscal de modification de la forme organisationnelle, raison pour laquelle des dispositions de ce type ne pouvaient pas s'appliquer en l'espèce. De même, au moment où le fait générateur est intervenu, les règles nationales ne comportaient pas de disposition générale interdisant tout procédé qui serait de nature à constituer un abus du droit fiscal. Tout en précisant ce point du renvoi préjudiciel, la juridiction de céans souligne que le fait générateur (plus exactement le fait d'éviter l'obligation fiscale par la constitution d'une nouvelle forme organisationnelle) est intervenu au cours de l'année 2018 (du 1^{er} janvier au 31 juillet 2018), alors que le Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (loi portant modification de l'OPZ), qui a introduit dans la législation nationale la disposition selon laquelle un changement de forme organisationnelle en vue d'éviter l'imposition peut être soumis à la taxation, est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- 15 En revanche, au moment de l'activité économique de la requérante, le droit de l'Union contenait une disposition générale portant interdiction de tout procédé du contribuable qui serait de nature à constituer un abus du droit fiscal et les États membres étaient chargés de transposer cette disposition dans leur système national, ce que la République de Croatie n'a fait en l'espèce qu'après la survenance du fait générateur.
- 16 En outre, la juridiction de céans souligne que, selon une jurisprudence constante de la Cour, une directive ne peut pas par elle-même créer d'obligations pour un particulier et ne peut être invoquée en tant que telle, à son égard, par l'État membre (voir arrêts du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, point 108, et du 19 janvier 2010, Küçükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, point 46).
- 17 La juridiction de céans observe aussi que, dans l'arrêt Italmoda, la Cour a déjà jugé que « [l]a sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprétée en ce sens qu'il incombe aux autorités et aux juridictions nationales d'opposer à un assujetti, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, un refus du bénéfice des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder le droit concerné, il participait à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons. »

- 18 En suivant le raisonnement de la position citée, la juridiction de céans observe que, en l'espèce, la situation est toutefois différente. En effet, la position exposée ci-dessus répond clairement à la question qui se pose au cas où un assujetti se voit « refuser le bénéfice des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la TVA ». Cette position est fondée sur le point de vue de la Cour qui retient « l'impossibilité pour l'assujetti de se prévaloir d'un droit prévu par la sixième directive, dont les critères objectifs d'octroi ne sont pas remplis en raison d'une fraude ». Dans ce cas, le droit prévu par la directive TVA est un droit au remboursement de la taxe payée en amont.
- 19 La juridiction de céans estime que le remboursement de la taxe est un droit de l'Union établi par la directive TVA ; toutefois, elle observe que, en l'espèce, il ne s'agit pas d'un remboursement de la taxe, mais d'une détermination de l'obligation fiscale, ce qui rend ce cas différent de celui mentionné plus haut dans lequel une réponse a déjà été donnée.

La question préjudicielle

- 20 Par conséquent, pour l'Upravni sud u Zagrebu (tribunal administratif de Zagreb), l'interprétation du droit de l'Union est incertaine quant à la question de savoir si les autorités publiques peuvent également déterminer l'obligation fiscale (question différente de celle de savoir si elles peuvent refuser le droit au remboursement, qui a déjà fait l'objet d'une réponse dans l'arrêt Italmoda), au titre de la disposition générale de la directive TVA qui n'a pas été transposée dans le système juridique national, au cas où le droit national ne contient aucune disposition à cet égard.
- 21 Afin de pouvoir apprécier ce moyen relatif à la légalité de la manière d'agir des autorités publiques qui est décrite, la juridiction de céans a suspendu le litige administratif par son ordonnance du 9 mars 2023 portant la référence Usl-3014/2020-15, au titre de l'article 45, paragraphe 2, point 1, du Zakon o upravnim sporovima (loi sur le contentieux administratif) (*Narodne novine*, br. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 et 110/21), et elle saisit la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande en interprétation du droit de l'Union :

Lorsque les éléments objectifs de l'affaire indiquent qu'une fraude à la TVA a été commise par la constitution d'une nouvelle société, c'est-à-dire par l'interruption de la continuité fiscale de l'entreprise d'une société antérieure, et ce dans une situation où l'assujetti sait ou [aurait dû] savoir qu'il a participé à une telle opération, le droit de l'Union impose-t-il aux autorités et juridictions nationales de déterminer l'obligation en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (obligation différente de celle de refuser la demande de remboursement de la taxe) également dans le cas où, au moment de l'intervention du fait générateur, la législation nationale ne prévoit pas une telle détermination ?

[OMISSIS]