

Affaire C-582/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

5 novembre 2020

Juridiction de renvoi :

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

23 juillet 2020

Partie requérante :

SC Cridar Cons SRL

Partie défenderesse :

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

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

SECȚIA DE CONTENȚIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (chambre du contentieux administratif et fiscal)

[omissis] **Audience publique du 23 juillet 2020**

[omissis]

I. Les faits

La société Cridar Cons SRL a une activité économique dans le domaine de la construction de routes et d'autoroutes (code CAEN 4211).

Cridar Cons SRL a fait l'objet d'un contrôle fiscal relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 30 avril 2014. À cette occasion, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (administration départementale des finances publiques de Bistrița-Năsăud, Roumanie) a reconnu le droit à déduction de la TVA pour les opérations inscrites dans la comptabilité de Cridar Cons SRL (rapport de contrôle fiscal [omissis] du 15 juillet 2014 et avis d'imposition [omissis] du 15 juillet 2014). En substance, l'autorité fiscale a considéré que Cridar Cons SRL remplissait les conditions de fond et de forme pour bénéficier du droit à déduction de la TVA et n'a soulevé aucune objection concernant un prétendu caractère fictif ou irréal des opérations. **[Or. 2]**

Au début de l'année 2015, le Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (parquet près la cour d'appel de Cluj, Roumanie ; ci-après le « parquet ») a instruit un dossier pénal dans lequel des accusations de fraude fiscale ont été formulées à l'égard de plusieurs personnes, dont le gérant de Cridar Cons SRL [omissis] (dossier d'instruction n° 363/P/2015).

En 2016, à une date non précisée, le parquet a demandé à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (direction générale régionale des finances publiques de Cluj-Napoca ; ci-après la « DGRFP Cluj-Napoca ») de procéder à un nouveau contrôle fiscal de Cridar Cons SRL au motif qu'il aurait existé des preuves que, pendant la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, cette société aurait effectué des acquisitions fictives auprès de plusieurs sociétés.

À la suite de cette demande, la DGRFP Cluj-Napoca a chargé l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (administration départementale des finances publiques de Cluj ; ci-après l'« AJFP Cluj ») de procéder à un nouveau contrôle fiscal [omissis]. Ce nouveau contrôle a été effectué sur la base de la décision de nouveau contrôle n° 388 du 29 juillet 2016 et s'est déroulé du 4 au 17 octobre 2016. Il n'a porté que sur la période ayant fait l'objet du contrôle fiscal antérieur, à savoir la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 30 avril 2014 pour ce qui est de la TVA.

Dans son rapport de contrôle fiscal [omissis] du 3 novembre 2016 et son avis d'imposition [omissis] du 3 novembre 2016 [omissis], l'AJFP Cluj a adopté une position à l'opposé de celle de 2014, puisqu'elle a refusé de reconnaître le droit à déduction de la TVA pour toutes les opérations d'acquisition de Cridar Cons SRL auprès de cinq sociétés mentionnées par le parquet et a imposé à celle-ci des obligations fiscales supplémentaires s'élevant à 2 103 272 lei roumains (TVA et impôt sur les sociétés). Elle a révoqué l'avis d'imposition antérieur de 2014 et est revenue sur l'ensemble des résultats du contrôle fiscal antérieur en matière de TVA.

Les aspects factuels sur lesquels l'avis d'imposition reposait consistaient, principalement, en une série d'irrégularités constatées en amont, au niveau des cinq fournisseurs de l'assujetti ou des fournisseurs de ces derniers.

Ces irrégularités étaient les suivantes : l'inclusion sur la liste des contribuables inactifs des fournisseurs de Cridar Cons SRL à une date postérieure à la date des opérations réalisées ; les sociétés situées en amont n'ont pas fourni aux autorités fiscales les informations que celles-ci leur demandaient ; il manquait des contrats ou états d'avancement pour les travaux facturés ; les fournisseurs de Cridar Cons SRL ou leurs propres fournisseurs ne détenaient ni les autorisations d'exploitation pour les matériaux livrés (sable, gravier, etc.), ni les moyens de transport adéquats pour de telles livraisons, ni le personnel nécessaire ; des biens commandés n'ont pas été livrés ; des sociétés situées en amont dans la chaîne [Or. 3] commerciale n'ont pas déclaré les livraisons effectuées par les fournisseurs à l'assujetti ou par les fournisseurs de ceux-ci, et certaines personnes physiques ont retiré, en espèces, des sommes versées par virement bancaire par Cridar Cons SRL à ses fournisseurs.

Au regard de ces faits, l'autorité fiscale a conclu qu'il existait un soupçon raisonnable de ce que les acquisitions de Cridar Cons SRL auprès de ces cinq fournisseurs aient été fictives et que les livraisons ultérieures à celle-ci ne correspondaient pas à la réalité, ce qui a donné lieu à des situations artificielles visant à créer les conditions nécessaires pour que la société soumise au contrôle fiscal augmente fictivement ses dépenses et déduise la TVA sans qu'il n'existe d'opération économique réelle.

Dès l'émission de ces actes, les autorités fiscales ont saisi le parquet du dossier d'instruction n° 388 du 3 novembre 2016 concernant des faits de fraude fiscale concernant les opérations contrôlées. D'ailleurs, des poursuites pénales relatives à ces faits avaient déjà été engagées et faisaient l'objet du dossier d'instruction n° 363/P/2015, susmentionné.

La société Cridar Cons SRL a contesté l'avis d'imposition [omissis] du 3 novembre 2016 [omissis].

Après avoir saisi l'autorité fiscale d'une réclamation administrative, Cridar Cons SRL a également introduit une demande de sursis à l'exécution de l'avis d'imposition en se fondant sur l'article 14 de la loi n° 554/2004. Par jugement n° 410/2016 rendu dans le dossier 1316/33/2016, la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj, Roumanie) y a fait droit en ordonnant le sursis à l'exécution de l'avis d'imposition jusqu'à ce que le juge du fond statue. Ce jugement est devenu définitif à la suite du rejet, par arrêt n° 141 du 17 janvier 2019 de l'Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal), du pourvoi formé par l'AJFP Cluj.

Par la décision statuant sur la réclamation n° 196 du 16 mars 2017 [omissis], la DGRFP Cluj-Napoca a considéré que les griefs d'ordre procédural relatifs à l'avis d'imposition (à savoir l'incompétence de l'autorité fiscale, la méconnaissance des droits de la défense et l'utilisation illégale de preuves obtenues en dehors du contrôle fiscal) n'étaient pas fondés, mais a sursis à statuer sur la réclamation fiscale en vertu de l'article 277, paragraphe 1, sous a), du Cod procedură fiscală (code de procédure fiscale). À titre principal, elle a considéré que « *l'organe chargé du traitement de la réclamation ne peut pas se prononcer sur le fond de l'affaire avant qu'une décision ne mette fin au volet pénal et ne confirme ou infirme les soupçons des organes de contrôle concernant la réalité des opérations effectuées par la requérante* » avec les cinq partenaires commerciaux. [Or. 4]

Par recours [omissis] [omissis] introduit le 29 juin 2017, Cridar Cons SRL a demandé à la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj), à titre principal, d'annuler, pour des motifs procéduraux, la décision statuant sur la réclamation et l'avis d'imposition et, à titre subsidiaire, d'annuler la décision statuant sur la réclamation et de condamner la DGRFP Cluj à se prononcer sur le fond de la réclamation fiscale.

Elle a aussi demandé le sursis à l'exécution de l'avis d'imposition jusqu'à ce que l'affaire soit définitivement jugée.

Par arrêt civil n° 293 du 29 septembre 2017, la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj) a rejeté ce recours. Elle a jugé que les griefs d'ordre procédural soulevés à l'encontre des actes contestés n'étaient pas fondés et, s'agissant du sursis à statuer sur la réclamation fiscale, elle s'est ralliée aux allégations de la DGRFP Cluj-Napoca, au motif que celle-ci a un droit d'appréciation de l'opportunité de surseoir à statuer sur la réclamation fiscale afin d'éviter que des décisions contradictoires ne soient rendues concernant la même situation juridique. Elle a donc considéré qu'était légale la décision de la DGRFP Cluj-Napoca de surseoir à statuer sur la réclamation fiscale jusqu'à ce qu'il soit déterminé, au pénal, si les acquisitions pour lesquelles Cridar Cons SRL a des pièces justificatives sont réelles.

De même, le juge du fond a rejeté la demande de sursis à l'exécution de l'avis d'imposition jusqu'à ce qu'il soit statué définitivement au pénal en estimant que les motifs d'illégalité invoqués devant lui (à savoir ceux d'ordre procédural examinés par l'autorité fiscale qui s'est prononcée sur la réclamation) ne créent pas une apparence d'illégalité de l'acte et que l'imminence d'un dommage n'est pas établie en l'espèce. Il a également jugé que, si, dans le dossier n° 1316/33/2016, une telle demande de sursis à l'exécution de la décision jusqu'à ce que le juge du fond statue a été accueillie, sur le fondement de l'article 14 de la loi n° 554/2004, cette décision n'a pas force de chose jugée pour une demande similaire fondée sur l'article 15 de la même loi, en raison de la différence concernant les effets dans le temps de ces deux procédures.

Le 11 octobre 2017, Cridar Cons SRL s'est pourvue en cassation contre l'arrêt civil n° 293 du 29 septembre 2017 de la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj).

Parce qu'elle nourrit des doutes concernant la compatibilité des règles [nationales] pertinentes en l'espèce avec la législation de l'Union, l'Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal) a invité les parties à s'exprimer sur la nécessité de saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel [Or. 5] concernant l'interprétation de règles du droit de l'Union pertinentes en matière de TVA.

La requérante, SC Cridar Cons SRL, s'est prononcée en faveur de la saisine de la Cour. Elle a fait valoir que si son droit à déduction a été reconnu dans un premier temps, les autorités fiscales estimant qu'elle remplissait les conditions de fond et de forme pour une telle demande, il a ensuite été jugé, dans le contexte d'un nouveau contrôle fiscal expressément demandé par les autorités chargées des poursuites pénales et sur la base de preuves fournies par ces autorités, que ses acquisitions étaient fictives. Toutefois, au stade de la réclamation fiscale, l'organe chargé du traitement de la réclamation a contredit cette interprétation et a relevé que l'équipe de contrôle fiscal avait uniquement disposé d'indices en ce sens que les acquisitions de la société auraient pu être fictives, cette question n'étant appelée à être tranchée que lors du règlement définitif de l'affaire pénale.

La requérante ajoute que, dans ce jeu des interprétations concernant les preuves administrées, leur valeur juridique et l'autorité publique susceptible d'établir le caractère réel ou fictif d'opérations [les organes fiscaux de l'Agencia Națională de Administrare Fiscală (agence nationale de l'administration fiscale, ci-après l'« ANAF ») ou le parquet/les instances de jugement], le contribuable Cridar Cons SRL est captif et n'a aucune possibilité d'exercer son droit à déduction de la TVA. [omissis] La législation nationale semble avoir posé une autre condition à la reconnaissance du droit à déduction de la TVA : la confirmation, au pénal, de la réalité des opérations. Or, cette condition ne semble pas ressortir de l'examen de la législation de l'Union et de la jurisprudence de la Cour.

[omissis] [Or. 6] [omissis] [questions proposées par la requérante et reformulées par la juridiction de renvoi dans le dispositif]

II. Les dispositions du droit de l'Union européenne dont l'interprétation est demandée

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 2006/112 »), et notamment les dispositions suivantes :

[«] *Article 167*

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

Article 168

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

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;*
- 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) ; [Or. 7]*
- d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ;*
- e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre.*

[...]

Article 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 articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;*
- 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 articles 220 à 236 ;*

- 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. [»]

La charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « charte »)

[«] **Article 47**

Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial [Or. 8]

Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice. [»]

III. Les dispositions nationales applicables. La jurisprudence nationale pertinente

La legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (loi n° 207/2015 portant code de procédure fiscale ; ci-après la « loi 207/2015 ») **contient les dispositions suivantes :**

Article 95, paragraphes 1 et 2

[«] **Avis d'imposition**

- 1) L'avis d'imposition est émis par l'autorité fiscale compétente.
- 2) L'autorité fiscale établit un avis d'imposition à chaque fois qu'elle établit ou modifie la base d'imposition à la suite d'un contrôle sur pièces, d'un

contrôle fiscal ou d'un contrôle de la situation fiscale personnelle, effectués dans les conditions prévues par la loi. [»]

Article 113, paragraphe 1

[«] *Objet du contrôle fiscal*

- 1) *Le contrôle fiscal est l'activité qui vise à vérifier que les déclarations fiscales sont légales et conformes, que les contribuables s'acquittent correctement et exactement de leurs obligations au regard de la détermination par le contribuable/payeur de ses obligations fiscales, que les dispositions légales en matière de fiscalité et de comptabilité sont respectées, à vérifier ou à établir, selon le cas, les bases d'imposition et les faits afférents ainsi qu'à déterminer les écarts par rapport aux obligations fiscales principales. [»]*

Article 118, paragraphe 3

[«] *Règles concernant le contrôle fiscal*

- 3) *Le contrôle fiscal est effectué une seule fois pour chaque type de créance fiscale et pour chaque période imposable. [»] [Or. 9]*

Article 127, paragraphe 1

[«] *Suspension du contrôle fiscal*

- 1) *Le chef de l'équipe de contrôle fiscal compétent peut décider de suspendre un contrôle fiscal dans l'une des situations suivantes, mais uniquement si la survenance de l'une de ces situations empêche de finaliser ledit contrôle fiscal :*
- a) *pour pouvoir effectuer un ou plusieurs contrôles croisés en lien avec les actes et opérations effectués par le contribuable/payeur soumis au contrôle fiscal ;*
 - b) *pour permettre la réalisation des mesures ordonnées par l'organe chargé du contrôle fiscal, y compris lorsque ces mesures concernent l'élaboration et la présentation du dossier des prix de transfert ;*
 - c) *pour permettre l'adoption d'une décision de la commission fiscale centrale ;*
 - d) *pour permettre la réalisation d'une expertise, conformément à l'article 63 ;*
 - e) *pour effectuer des recherches spécifiques en vue d'identifier des personnes ou d'établir le caractère réel d'opérations ;*

- f) *pour demander des renseignements ou documents à des autorités, des institutions ou des tiers, y compris aux autorités fiscales d'autres États, présentant un lien avec l'objet du contrôle fiscal ;*
- g) *pour permettre de finaliser des actions de contrôle fiscal effectuées conformément à la loi chez le même contribuable/payeur pouvant influencer les résultats du contrôle fiscal ;*
- h) *pour procéder aux vérifications chez d'autres membres du groupe fiscal consolidé, défini conformément au Codul fiscal [code des impôts] ;*
- i) *lorsque, aux fins de l'appréciation des informations résultant d'autres actions de contrôle fiscal ou obtenues auprès d'autres autorités ou de tiers, il est nécessaire d'entamer immédiatement un contrôle fiscal chez un autre contribuable/payeur ;*
- j) *dans d'autres cas dûment justifiés. [»]*

Article 128, paragraphe 1

[«] *Nouveau contrôle fiscal*

- 1) *Par dérogation à l'article 118, paragraphe 3, le chef de l'autorité de contrôle fiscal peut décider de contrôler à nouveau certains types d'obligations fiscales pour une période imposable donnée suite à l'apparition de données supplémentaires dont cette autorité n'avait pas connaissance à la date du contrôle fiscal et qui ont une incidence sur les résultats de ce dernier. [»] [Or. 10]*

Article 131

[«] *Résultat du contrôle fiscal ;*

- 1) *Le résultat du contrôle fiscal est consigné par écrit, dans un rapport de contrôle fiscal, qui décrit les constatations de l'autorité de contrôle fiscal du point de vue factuel et juridique ainsi que les conséquences fiscales de ces constatations. [»]*

[omissis]

- 4) *Le rapport de contrôle fiscal constitue le fondement de l'émission :*
 - a) *de l'avis d'imposition, pour des écarts à la hausse ou à la baisse par rapport aux obligations fiscales principales afférentes aux écarts de base d'imposition ;*

- b) *de la décision de non-modification des bases d'imposition, si aucun écart dans les bases d'imposition, et donc dans les obligations fiscales principales, n'est constaté ;*
- c) *de la décision de modification des bases d'imposition si des écarts dans les bases d'imposition sont constatés, sans que des écarts dans les obligations fiscales principales ne soient constatés. [»]*

[omissis]

Article 132

[«] *Saisine des autorités chargées des poursuites pénales*

- 1) *L'autorité de contrôle fiscal est tenue de saisir les organes judiciaires compétents concernant les constatations effectuées lors du contrôle fiscal et qui pourraient réunir des éléments constitutifs d'une infraction pénale, dans les conditions prévues par la loi pénale. [»] [Or. 11]*

[omissis]

Article 268, paragraphe 1

[«] *Possibilité d'introduire une réclamation*

- 1) *Une réclamation peut être formée, conformément au présent titre, contre un titre de créance ainsi que contre tout autre acte administratif fiscal. La réclamation étant une voie de recours gracieuse, elle ne prive pas la personne qui s'estime lésée par un acte administratif fiscal du droit à un recours contentieux. [»]*

Article 273

[«] *Décision statuant sur la réclamation*

- 1) *L'organe chargé du traitement de la réclamation se prononce par voie de décision.*
- 2) *La décision rendue pour statuer sur la réclamation est définitive dans le système des voies de recours administratives et lie l'autorité fiscale d'émission des actes administratifs fiscaux contestés. [»]*

Article 277

[«] *Sursis à statuer dans la procédure de réclamation par voie administrative*

- 1) *L'organe chargé du traitement de la réclamation peut surseoir à statuer, par décision motivée, lorsque :*

- a) *l'organe ayant effectué l'activité de contrôle a saisi les organes compétents relativement à l'existence d'indices de commission d'une infraction concernant les moyens de preuve pour l'établissement de la base d'imposition, infraction dont la constatation aurait une influence décisive sur la solution qui sera donnée dans le cadre de la procédure administrative ;*
- b) *l'issue de l'affaire dépend, en tout ou en partie, de l'existence ou non d'un droit faisant l'objet d'un autre jugement. [Or. 12]*
- 2) *À la demande du plaignant, l'organe chargé du traitement de la réclamation sursoit à statuer et fixe le délai de suspension, lequel ne peut excéder 6 mois à compter de la date d'octroi. Le sursis à statuer ne peut être demandé qu'une seule fois.*
- 3) *La procédure administrative reprend lorsque la cause du sursis à statuer disparaît ou, le cas échéant, lorsque le délai fixé par l'organe chargé du traitement des réclamations en vertu du paragraphe 2, expire, que cette cause de sursis ait cessé ou non.*
- 4) *La décision définitive de la juridiction pénale statuant sur l'action civile est opposable aux organes chargés du traitement des réclamations en ce qui concerne les sommes pour lesquelles l'État s'est constitué partie civile. [»]*

Article 278

[«] *Sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal*

- 1) *L'introduction d'une réclamation administrative n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal.*
- 2) *Les dispositions du présent article ne portent pas atteinte au droit du plaignant de demander le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal, en vertu de la loi n° 554/2004, telle que modifiée et complétée. La juridiction compétente peut prononcer le sursis à l'exécution si une caution est déposée [omissis].*
- 3) *En cas de sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal, ordonné par les juridictions de jugement sur la base des dispositions de la loi n° 554/2004, telle que modifiée et complétée, tous les effets de l'acte administratif fiscal sont suspendus jusqu'à la fin dudit sursis et les obligations fiscales ne s'inscrivent pas dans l'attestation fiscale.*
- 4) *Par exception à l'article 173, si la juridiction administrative fait droit à la demande du contribuable/payeur de surseoir à l'exécution de l'acte administratif fiscal conformément aux dispositions de la loi n° 554/2004, telle que modifiée et complétée, aucune pénalité de retard n'est due pour la période de sursis. Dans le cas des créances administrées par l'autorité*

fiscale locale et pendant la période de sursis, une majoration de retard de 0,5 % est [Or. 13] due par mois ou par fraction de mois, qui équivaut au préjudice.

- 5) *Le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal ordonné conformément à l'article 14 de la loi n° 554/2004, telle que modifiée et complétée, prend fin de plein droit et sans aucune formalité si le recours en annulation de l'acte administratif fiscal n'est pas introduit dans un délai de 60 jours à compter de la notification de la décision statuant sur la réclamation. [»]*

Article 281, paragraphes 1 et 2

[«] *Communication de la décision et voie de recours*

- 1) *La décision statuant sur la réclamation est communiquée au plaignant, aux personnes étant intervenue à la procédure de réclamation ainsi qu'à l'autorité fiscale auteur de l'acte administratif attaqué.*
- 2) *Le plaignant ou les personnes intervenant dans la procédure de réclamation peuvent attaquer les décisions statuant sur une réclamation ainsi que les actes administratifs fiscaux auxquels ces décisions font référence devant la juridiction administrative compétente, conformément à la loi. [»]*

Article 350

[«] *Collaboration avec les autorités chargées des poursuites pénales*

- 1) *À la demande des autorités chargées des poursuites pénales, le personnel désigné au sein de l'[ANAF] effectue des contrôles fiscaux lorsqu'il existe un danger de disparition de moyens de preuve ou de changement de situation et qu'un éclaircissement des faits ou circonstances de l'affaire est urgent.*
- 2) *Dans les cas dûment justifiés, l'ANAF peut être chargée de procéder à des contrôles fiscaux, conformément aux objectifs fixés, après l'ouverture des poursuites pénales et sur avis du procureur.*
- 3) *Le résultat des contrôles prévus aux paragraphes 1 et 2 est consigné dans des procès-verbaux, qui constituent des moyens de preuve. Les procès-verbaux ne constituent pas un titre de créance fiscale au sens du présent code. [»]*

Arrêt de la Curtea Constituțională (Cour constitutionnelle, Roumanie) n° 72 du 29 janvier 2019 (extraits)

[«] *Admet l'exception d'inconstitutionnalité [...] et constate que les dispositions [...] de l'article 350, paragraphe 1, de la loi [n° 207/2015] sont inconstitutionnelles. [Or. 14]*

Admet l'exception d'inconstitutionnalité [...] et constate que l'expression "qui constituent des moyens de preuve" figurant à l'article 350, paragraphe 3, de la loi n° 207/2015 qui renvoie au paragraphe 1 du même article est inconstitutionnelle. [»]

La legea nr. 554/2004 privind Contenciosul administrativ (loi n° 554/2004 sur le contentieux administratif) contient les dispositions suivantes :

Article premier, paragraphe 1

[«] *Motifs de saisine de la juridiction*

- 1) *Toute personne qui s'estime lésée par une autorité publique dans l'un de ses droits ou intérêts légitimes, par un acte administratif ou par l'absence de traitement d'une demande dans le délai prévu par la loi, peut s'adresser à la juridiction de contentieux administratif compétente pour obtenir l'annulation de l'acte, la reconnaissance du droit invoqué ou de l'intérêt légitime, et la réparation du dommage subi. L'intérêt légitime peut être aussi bien privé que public. [»]*

Article 14

[«] *Sursis à l'exécution de l'acte*

- 1) *Dans des cas dûment justifiés et pour prévenir un dommage imminent, après la saisine, dans les conditions prévues à l'article 7, de l'autorité publique qui a émis l'acte ou de l'autorité hiérarchique supérieure, la personne lésée peut demander au tribunal compétent d'ordonner le sursis à l'exécution de l'acte administratif unilatéral jusqu'à ce que le juge du fond statue. Si la personne lésée n'introduit pas son recours en annulation de l'acte dans un délai de 60 jours, le sursis à l'exécution prend fin de plein droit et sans aucune formalité.*

[omissis]

- 4) *La décision prononçant le sursis à exécution est exécutoire de plein droit. Elle peut faire l'objet d'un pourvoi dans un délai de 5 jours à compter de sa communication. Le pourvoi n'est pas suspensif. [Or. 15]*
- 5) *En cas d'adoption d'un nouvel acte administratif ayant le même contenu que celui pour lequel le juge a prononcé un sursis à exécution, ce nouvel acte est suspendu de plein droit. Dans ce cas, une plainte préalable n'est pas obligatoire.*
- 6) *Il n'est pas possible d'introduire plusieurs demandes de sursis à exécution successives pour les mêmes motifs.*

- 7) *Le sursis à l'exécution de l'acte administratif a pour effet d'éteindre toute forme d'exécution jusqu'à l'expiration de la durée du sursis. [»]*

Article 15

[«] *La demande de sursis à exécution dans l'affaire au principal*

- 1) *Le sursis à l'exécution de l'acte administratif unilatéral peut être demandé par le requérant, pour les motifs prévus à l'article 14, et par requête adressée au tribunal compétent pour l'annulation totale ou partielle de l'acte attaqué. Dans ce cas, le tribunal peut ordonner le sursis à l'exécution de l'acte administratif attaqué, jusqu'à ce que l'affaire soit jugée de manière définitive et irrévocable. La demande de sursis à exécution peut être introduite en même temps que le recours au principal ou dans un recours distinct, jusqu'à ce qu'il soit statué au fond sur le recours.*
- 2) *L'article 14, paragraphes 2 à 7, s'applique mutatis mutandis.*
- 3) *La décision statuant sur la demande de sursis à exécution est exécutoire de plein droit et l'introduction du pourvoi, en vertu de l'article 14, paragraphe 4, ne suspend pas l'exécution.*
- 4) *S'il est fait droit au recours sur le fond, la mesure de sursis à exécution, ordonnée conformément à l'article 14, est prolongée de plein droit jusqu'à ce que l'affaire soit jugée de manière définitive et irrévocable, même si le requérant n'a pas demandé le sursis à l'exécution de l'acte administratif au titre du paragraphe 1. [»]*

Article 2, paragraphe 1, points §) et t)

[«] *Signification de notions*

- 1) *Aux fins de la présente loi, on entend par :*

§) *“dommage imminent” : le préjudice matériel futur et prévisible ou, le cas échéant, la perturbation prévisible grave du fonctionnement d'une autorité publique ou d'un service public ;*

t) *“cas dûment justifiés” : les circonstances de fait et de droit de nature à créer un doute sérieux quant à la légalité de l'acte administratif ;*

[Or. 16] [»]

S'agissant de la jurisprudence nationale pertinente, il apparaît que, dès lors que l'opportunité de surseoir à statuer sur la réclamation constitue une question d'appréciation, les juridictions nationales ont choisi aussi bien de rejeter les recours (au motif qu'il est fondé de surseoir à statuer sur la réclamation) que de faire droit aux recours et d'annuler la décision de surseoir à statuer sur la réclamation, l'autorité fiscale étant tenue de statuer au fond sur la réclamation

(surtout dans les cas où le dossier pénal prend du retard et qu'une condamnation pertinente pour le cas d'espèce ne s'entrevoit pas). Elles ont aussi choisi d'annuler la décision de surseoir à statuer sur la réclamation au motif que, aussi longtemps que l'autorité fiscale a été en mesure d'émettre l'avis d'imposition sans avoir besoin d'éclaircissements fournis par la procédure pénale, il n'existe aucune raison pour laquelle la réclamation ne pourrait pas être réglée.

Motifs conduisant la juridiction de renvoi à présenter un renvoi préjudiciel

Selon la jurisprudence de la Cour, le droit à déduction 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, notamment, arrêts *Mahagében et Dávid*, C- 80/11 et C- 142/11, EU:C:2012:373, points 37 et 38 et la jurisprudence citée ; du 6 décembre 2012, *Bonik*, C- 285/11, EU:C:2012:774, points 25 et 26 ; du 8 mai 2013, *Petroma Transports e.a.*, C- 271/12, EU:C:2013:297, point 22, et du 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C- 101/16, EU:C:2017:775, point 36).

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 TVA garantit ainsi 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 arrêts du 22 décembre 2010, *Dankowski*, C- 438/09, EU:C:2010:818, point 24, et du 6 septembre 2012, *Tóth*, C- 324/11, EU:C:2012:549, point 25, ainsi que les ordonnances du 28 février 2013, *Forwards V*, C- 563/11, non publiée, EU:C:2013:125, point 27, et de la Cour du 6 février 2014, *Jagiello*, C- 33/13, non publiée, EU:C:2014:184, point 25). **[Or. 17]**

Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que de nature formel. S'agissant des exigences ou des conditions matérielles, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, 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, notamment, arrêts du 6 septembre 2012, *Tóth*, C- 324/11, EU:C:2012:549, point 26, ainsi que du 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C- 277/14, EU:C:2015:719, point 28 et jurisprudence citée).

Quant aux modalités d'exercice du droit à déduction, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci.

Par ailleurs, compte tenu de cette jurisprudence de la Cour, il convient de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA. En effet, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union. Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (arrêt du 13 février 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, point 26 et jurisprudence citée).

Le droit à déduction ne peut toutefois être refusé que s'il est établi, au vu d'éléments objectifs et sans qu'il soit exigé de l'assujetti des vérifications qui ne lui incombent pas, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que ladite livraison était impliquée dans une fraude à la TVA (arrêt du 22 octobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C- 277/14, EU:C:2015:719, point 53).

À ce stade de la procédure, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) ne peut pas déterminer si les éléments objectifs mentionnés dans l'avis d'imposition sont suffisants, au regard de la jurisprudence de la Cour, pour fonder un refus du droit à déduction dans la mesure où la légalité au fond de l'avis d'imposition n'est pas l'objet du présent litige. **[Or. 18]**

Ce qui peut toutefois être constaté, c'est que les enquêtes pénales au regard desquelles le sursis à statuer sur la réclamation administrative a été ordonné concernent des questions relatives à l'implication concrète du gérant de SC Cridar Cons SRL dans l'activité criminelle liée à la TVA.

En sursoyant à statuer sur la réclamation, il a été tenu compte du fait que les preuves administrées dans le cadre du dossier pénal pourraient fournir des éléments objectifs propres à étayer les soupçons ayant conduit l'autorité fiscale à refuser le droit à déduction de la TVA.

Pour l'heure, Cridar Cons SRL ne peut obtenir une solution judiciaire sur le fond de la réclamation, la pratique constante des juridictions nationales étant que, au regard de l'article 281 de la loi [n° 207/2015], la contestation en justice d'un avis d'imposition n'est possible que si la décision statuant sur la réclamation est attaquée en même temps. En l'espèce, si la décision n° 196 du 16 mars 2017 s'intitule bien « *décision statuant sur la réclamation* », conformément aux dispositions nationales, l'autorité fiscale auteur de cet acte a, avec celle-ci, non pas tranché de manière effective le fond de la réclamation, mais sursis à statuer.

Il convient également de relever que, selon l'article 278, paragraphe 1, de la loi [n° 207/2015], l'introduction de la réclamation administrative n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal, ce qui vaut également pour la période de sursis à statuer sur la réclamation.

Si les effets de l'avis d'imposition diffèrent en fonction des mesures ordonnées, ils conduisent toujours à transférer la charge fiscale sur l'assujetti.

Ainsi, lorsque l'avis d'imposition fixe l'obligation de verser au budget des sommes supplémentaires, celui-ci peut être exécuté soit par la voie de l'exécution forcée, soit par compensation avec des créances de l'assujéti à l'égard du budget de l'État. Le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal dans les conditions prévues aux articles 14 et 15 de la loi n° 554/2004 pourrait remédier à cette situation jusqu'à la clôture du litige, mais l'on observe que la procédure régie par la loi n° 554/2004 ne garantit pas le sursis à l'exécution de l'acte, puisque les juridictions font une appréciation au cas par cas.

Lorsque l'avis d'imposition ne fixe pas la TVA à payer, mais rejette simplement une demande de remboursement de celle-ci, ses effets se produisent immédiatement, puisque l'assujéti est dans l'impossibilité de recouvrer la taxe acquittée en amont dans les délais. La suspension de ces conséquences n'est pas possible, la procédure **[Or. 19]** régie par les articles 14 et 15 de la loi n° 554/2004 n'étant pas efficace dans un tel cas.

Dans ces conditions, il se pose la question de savoir si ce procédé n'est pas de nature à enfreindre le principe de neutralité fiscale consacré dans la directive 2006/112. Ce procédé est le suivant : dans un premier temps, l'autorité fiscale émet un avis d'imposition qui produit des effets immédiats en niant le droit à déduction de la TVA, alors qu'elle ne dispose pas, à ce moment-là, de tous les éléments objectifs relatifs à l'implication de l'assujéti dans la fraude fiscale relative à la TVA ; dans un second temps, celui de l'introduction d'une réclamation, il est sursis à statuer sur cette réclamation jusqu'à ce que des éclaircissements concernant les faits soient apportés dans le cadre d'une instruction pénale qui vise précisément à déterminer l'implication de l'assujéti dans ladite fraude fiscale.

Cette procédure pourrait d'ailleurs aussi soulever des questions concernant sa compatibilité avec le droit à un procès équitable consacré à l'article 47 de la Charte, dès lors que l'avis d'imposition conserve son caractère exécutoire pendant le sursis à statuer sur la réclamation, sans que l'assujéti ait la possibilité de contester ledit avis devant le juge (un tel recours étant subordonné à l'adoption d'une décision statuant sur le fond de la réclamation).

L'analyse pourrait différer selon que l'assujéti bénéficie ou non d'un sursis à l'exécution des actes contestés dans les conditions prévues aux articles 14 et 15 de la loi n° 554/2004, lorsqu'une telle mesure est de nature à écarter, provisoirement, les effets du refus du droit à déduction de la TVA.

[omissis] **[Or. 20]** [omissis] [questions proposées par la requérante et reformulées par la juridiction de renvoi dans le dispositif]

[omissis]

En ce qui concerne la recevabilité de l'introduction d'un renvoi préjudiciel, il apparaît que [omissis] **[Or. 21]**

[omissis] [E]n l'espèce, l'Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal) est une « juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours », raison pour laquelle [omissis] elle est tenue de saisir la Cour.

Les actes normatifs dont une interprétation est demandée sont la directive 2006/112 et l'article 47 de la Charte.

Quant à l'utilité de la démarche, telle qu'elle résulte de l'ensemble du présent exposé, le litige au principal soulève la question de la compatibilité des dispositions sur lesquelles repose la décision de surseoir à statuer sur la réclamation avec les dispositions de la directive 2006/112 et de la Charte, la réponse à cette question dépendant de l'interprétation de ces règles européennes.

PAR CES MOTIFS,

**[L'ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIA DE
CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Haute Cour de cassation et de
justice, chambre du contentieux administratif et fiscal)] DÉCIDE :**

En vertu de l'article 267 TFUE, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale qui autorise les autorités fiscales, après qu'elles ont émis un avis d'imposition par lequel elle refusent de reconnaître le droit à déduction de la TVA payée en amont, à surseoir à statuer sur la réclamation administrative jusqu'à la clôture de l'affaire pénale susceptible de fournir des éléments objectifs supplémentaires relatifs à l'implication de l'assujetti dans la fraude fiscale en cause ?

La réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question précédente pourrait-elle être différente si, pendant le sursis à statuer sur la réclamation administrative, l'assujetti bénéficiait de mesures provisoires susceptibles de suspendre les effets du refus du droit à déduction de la TVA ?

[omissis] [procédure] [omissis]