

Affaire C-387/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

10 juin 2022

Juridiction de renvoi :

Tribunalul Satu Mare (România)

Date de la décision de renvoi :

2 juin 2022

Partie requérante :

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Parties défenderesses :

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[OMISSIS]

TRIBUNALUL SATU MARE (tribunal de grande instance de Satu Mare,
Roumanie)

SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal)

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Audience publique du 2 juin 2022

[OMISSIS]

La juridiction de renvoi est saisie du recours contentieux administratif et fiscal opposant la requérante, NORD VEST PRO SANI PRO SRL [OMISSIS], aux défenderesses, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE (administration départementale des finances publiques de Satu Mare, Roumanie) [OMISSIS] et DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA SERVICIUL SOLUȚIONARE

CONTESTAȚII 2 (direction générale régionale des finances publiques de Cluj-Napoca, Roumanie, service du traitement des réclamations n° 2) [OMISSIS], ayant pour objet la contestation d'un acte administratif fiscal.

[OMISSIS : procédure devant la juridiction de renvoi]

Objet de l'affaire – contestation d'un acte administratif fiscal :

– L'annulation partielle de l'avis d'imposition n° F/SM 178/10.05.2021 et du rapport de contrôle fiscal F/SM 167/10.05.2021, émis par la direction générale régionale des finances publiques de Cluj-Napoca, administration départementale des finances publiques de Satu Mare.

– L'annulation de la décision n° 338 du 18 octobre 2021 statuant sur réclamation, émise par le service du traitement des réclamations n° 2 de la direction générale régionale des finances publiques de Cluj Napoca.

LA JURIDICTION DE CÉANS

en vertu de l'article 267 TFUE, formule la présente

DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE

A. CIRCONSTANCES DE L'AFFAIRE. CADRE PROCÉDURAL. LES FAITS

[OMISSIS : questions proposées par la requérante, reformulées par la juridiction de renvoi dans le dispositif]

Conformément à l'article 94 du règlement de procédure de la Cour de justice de l'Union européenne, nous exposons ce qui suit :

Les faits

A. La société requérante a été soumise à un contrôle effectué par les autorités fiscales, ayant abouti à un avis d'imposition relatif aux obligations fiscales principales afférentes aux différences de bases d'imposition établies dans le cadre du contrôle fiscal n° F-SM 178/10.05.2021 effectué auprès de personnes morales. À la suite de l'établissement du rapport de contrôle fiscal n° F-SM 167/10.05.2021, il a été estimé que, « pour les employés qui effectuent des prestations de services en Allemagne et en Autriche, la société ne bénéficie pas de l'exonération prévue à l'article 60, point 5, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015 portant code des impôts), concernant l'impôt sur les revenus salariaux, [le taux] applicable étant de 10 %, conformément à l'article 78, paragraphe 2, sous a), de la loi n° 227/2015, ce qui donne lieu à une différence de 59 065 lei roumains (RON) [»].

En outre, conformément aux dispositions de l'Ordinul nr. 611/2019 (arrêté n° 611/2019), du 31 janvier 2019, et de l'Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 (arrêté n° 2165/837/743/2019 portant approbation du modèle, du contenu, des modalités de dépôt et de gestion du formulaire 112), du 10 mai 2019, à l'annexe 6 – Instructions pour remplir le formulaire 112, « Déclaration sur les obligations de paiement des cotisations sociales, de l'impôt sur le revenu et sur le registre nominal des personnes assurées », il est précisé : « Les avantages fiscaux prévus à l'article 60, point 5, à l'article 138 bis, à l'article 154, paragraphe 1, sous r), et à l'article 220 quater, paragraphe 2, du code des impôts ne sont pas accordées pour les revenus salariaux et assimilés perçus par les salariés détachés ».

Toujours en ce sens, les institutions défenderesses ont considéré que, pour les employés qui effectuent des prestations de services en Allemagne et en Autriche, la société ne bénéficie pas des exonérations prévues à l'article 154, paragraphe 1, sous r), de la loi n° 227/2015, le taux de cotisation à l'assurance maladie étant de 10 %, conformément à l'article 156 de la loi n° 227/2015, ce qui entraîne une différence de 194 882 RON.

En ce qui concerne les exonérations prévues à l'article 138 bis, paragraphe 1, de la loi n° 227/2015, il a été considéré qu'elles ne sont pas applicables à la société [requérante], de sorte que le taux de la cotisation de sécurité sociale est de 25 %, conformément à l'article 138, sous a), de la loi n° 227/2015, qui dispose : « Les taux des cotisations de sécurité sociale sont les suivants : a) 25 % à la charge des personnes physiques qui ont le statut de salariés ou qui sont tenues de payer des cotisations de sécurité sociale », raison pour laquelle une différence de cotisation de 77 959 RON a été établie.

Enfin, l'institution défenderesse a considéré que la société avait appliqué de manière erronée les avantages fiscaux dans le secteur de la construction pour les salariés travaillant en Allemagne et en Autriche, en déclarant la contribution aux assurances pour le travail due par les personnes physiques et morales qui exercent une activité dans le secteur de la construction. En ce sens, il a été constaté que la société avait correctement calculé la contribution aux assurances pour le travail d'un montant de 17 544 RON, en appliquant le pourcentage de 2,25 %, conformément à l'article 220 quater, paragraphe 1, de la loi n° 227/2015, dans le cas des employés ayant travaillé en Allemagne et en Autriche au cours de la période comprise entre le 1^{er} octobre 2019 et le 28 février 2021, mais qu'elle l'avait déclarée de manière erronée, dans le cas de ceux-ci, comme un « avantage fiscal dans le secteur de la construction », sur le compte de la « contribution aux assurances pour le travail due par les personnes physiques et morales qui ont le statut d'employeurs et qui exercent leur activité dans le secteur de la construction ».

En substance, toutes ces corrections ont été ordonnées parce que l'institution défenderesse a considéré qu'il ressort de l'exposé des motifs de l'ordonnance

d'urgence du gouvernement (OUG) n° 114/2018 que le but de l'adoption de cet acte normatif était de soutenir l'activité du secteur de la construction en Roumanie ; ainsi, conformément à l'esprit de cette loi, les avantages ont été accordés dans la mesure où l'activité de construction est exercée sur le territoire national.

Fondement juridique de l'application de la sanction administrative * prévue par le droit national

B. Dans le cadre du recours contentieux administratif, le fondement juridique de l'avis d'imposition [est] l'article 60, [OMISSIS] point 5, du code des impôts, lu en combinaison avec les dispositions figurant à l'annexe 6, « Instructions pour remplir le formulaire 112 », de l'arrêté n° 611/2019 et de l'arrêté n° 2165/837/743/2019.

Article 60 [de la loi n° 227/2015]

Exonérations

[...] 5. les personnes physiques, au titre des revenus salariaux et des revenus assimilés aux salaires visés à l'article 76, paragraphes 1 à 3, pendant la période allant du 1^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2028 inclus, pour lesquelles les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

a) les employeurs exercent des activités dans le secteur de la construction, notamment :

(i) l'activité de construction définie par le code NACE 41.42.43 – section F – Constructions ;

(ii) les domaines de production des matériaux de construction, définis par les codes NACE suivants :

2312 – Façonnage et transformation du verre plat

2331 – Fabrication de carreaux en céramique

2332 – Fabrication de briques, tuiles et produits de construction, en terre cuite

2361 – Fabrication d'éléments en béton pour la construction

2362 – Fabrication d'éléments en plâtre pour la construction

2363 – Fabrication de béton prêt à l'emploi

* Ndt : il s'agit du redressement fiscal.

- 2364 – Fabrication de mortiers et bétons secs
- 2369 – Fabrication d'autres ouvrages en béton, en ciment ou en plâtre
- 2370 – Taille, façonnage et finissage de pierres ;
- 2223 – Fabrication d'éléments en matières plastiques pour la construction
- 1623 – Fabrication de charpentes et d'autres menuiseries ;
- 2512 – Fabrication de portes et fenêtres en métal
- 2511 – Fabrication de structures métalliques et de parties de structures ;
- 0811 – Extraction de pierres ornementales et de construction, de calcaire industriel, de gypse, de craie et d'ardoise
- 0812 – Exploitation de gravières et sablières, extraction d'argiles et de kaolin
- 2351 – Fabrication de ciment
- 2352 – Fabrication de chaux et plâtre
- 2399 – Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques n.c.a.

(iii) 711 Activités d'architecture et d'ingénierie ; activités de contrôle et analyses techniques

b) les employeurs réalisent un chiffre d'affaires provenant des activités visées sous a) et d'autres activités spécifiques au secteur de la construction représentant au moins 80 % du chiffre d'affaires total. Pour les entreprises nouvellement créées, c'est-à-dire les entreprises inscrites au registre du commerce à partir de janvier 2019, le chiffre d'affaires est calculé de manière cumulative depuis le début de l'année, y compris le mois au cours duquel l'exonération s'applique. Pour les entreprises existantes au 1^{er} janvier de chaque année, le chiffre d'affaires cumulé de l'année fiscale précédente sert de base de calcul. Pour les entreprises existantes au 1^{er} janvier de chaque année qui ont réalisé au cours de l'exercice fiscal précédent un chiffre d'affaires cumulé provenant des activités visées sous a) égal ou supérieur à 80 %, les avantages fiscaux seront accordés pour toute la durée de l'année en cours. Pour les entreprises existantes à la même date qui n'atteignent pas ce seuil minimal de chiffre d'affaires, la règle relative aux entreprises nouvellement créées sera appliquée. Ce chiffre d'affaires est réalisé sur base de contrat ou de commande et couvre la main-d'œuvre, les matériaux, les outillages, le transport, les équipements, les installations et les autres activités auxiliaires nécessaires aux activités visées sous a). Le chiffre d'affaires inclut la production réalisée et non facturée ;

c) les revenus mensuels bruts tirés des salaires et assimilés aux salaires visés à l'article 76, paragraphes 1 à 3, perçus par les personnes physiques auxquels l'exonération s'applique sont calculés sur un salaire brut pour 8 heures de travail par jour de minimum 3 000 RON par mois. L'exonération s'applique aux montants des revenus mensuels bruts allant jusqu'à 30 000 RON, tirés de salaires et assimilés à des salaires, visés à l'article 76, paragraphes 1 à 3, réalisés par des personnes physiques. La partie du revenu mensuel brut dépassant 30 000 RON ne bénéficiera pas des avantages fiscaux ;

d) l'exonération s'applique selon les instructions relatives à l'arrêté conjoint du ministre des Finances publiques, du ministre du Travail et de la Justice sociale et du ministre de la Santé, prévu à l'article 147, paragraphe 17, et la déclaration relative aux obligations de paiement des cotisations de sécurité sociale, de l'impôt sur le revenu et au registre nominal des personnes assurées est une déclaration sur l'honneur que les conditions d'application de l'exonération sont remplies ;

e) le mécanisme de calcul du chiffre d'affaires visé sous b), pour l'application de l'avantage fiscal, sera déterminé par arrêté du président de la commission nationale de la stratégie et des prévisions, qui sera publié sur le site internet de l'institution.

Arrêté n° 611/2019, annexe 6, huitième alinéa

« Les avantages fiscaux prévus à l'article 60, point 5, à l'article 138 bis, à l'article 154, paragraphe 1, sous r), et à l'article 220 quater, paragraphe 2, du code des impôts ne sont pas accordées pour les revenus salariaux et assimilés aux salaires perçus par les salariés détachés ».

Arrêté n° 2165/2019, annexe 6, huitième alinéa

« Les avantages fiscaux prévus à l'article 60, point 5, à l'article 138 bis, à l'article 154, paragraphe 1, sous r), et à l'article 220 quater, paragraphe 2, du code des impôts ne sont pas accordées pour les revenus salariaux et assimilés aux salaires perçus par les salariés détachés ».

Le fondement juridique en droit de l'Union qui serait applicable en l'espèce

C. Selon nous, le droit de l'Union s'applique en priorité et la démarche initiée par la société requérante était fondée sur les dispositions des articles 26 et 56 TFUE, ainsi que sur la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2006, relative aux services dans le marché intérieur (JO 2006, L 376, p. 36), qui fait référence à l'article 26 TFUE.

Article 26 TFUE (ancien article 14 TCE)

« 1. L'Union adopte les mesures destinées à établir ou assurer le fonctionnement du marché intérieur, conformément aux dispositions pertinentes des traités.

2. Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités.

3. Le Conseil, sur proposition de la Commission, définit les orientations et conditions nécessaires pour assurer un progrès équilibré dans l'ensemble des secteurs concernés ».

Article 56 TFUE (ancien article 49 TCE)

« Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union ».

Directive 2006/123

Article 20 : Non-discrimination

« 1. Les États membres veillent à ce que le destinataire ne soit pas soumis à des exigences discriminatoires fondées sur sa nationalité ou son lieu de résidence.

2. Les États membres veillent à ce que les conditions générales d'accès à un service, qui sont mises à la disposition du public par le prestataire, ne contiennent pas des conditions discriminatoires en raison de la nationalité ou du lieu de résidence du destinataire, sans que cela ne porte atteinte à la possibilité de prévoir des différences dans les conditions d'accès lorsque ces conditions sont directement justifiées par des critères objectifs ».

Au vu des faits exposés ci-dessus et de la législation applicable en la matière, on peut aisément remarquer que le législateur roumain réserve un traitement fiscal différent aux entreprises roumaines qui exercent des activités lucratives sur le territoire de la Roumanie [et à celles qui exercent ces activités] sur le territoire d'autres États membres de l'Union, de sorte que la société requérante, qui a fourni des services principalement sur le territoire de l'Autriche et de l'Allemagne, ne bénéficie pas des exonérations fiscales dont bénéficient d'autres sociétés du secteur de la construction exerçant leur activité sur le territoire de la Roumanie.

Une telle approche législative va à l'encontre de l'un des principaux objectifs de l'Union, à savoir la création d'un marché intérieur, puisque toute entreprise exerçant des activités en dehors de la Roumanie est beaucoup plus imposée que les entreprises exerçant des activités sur le territoire de la Roumanie, politique fiscale qui décourage toute entreprise du secteur de la construction de fournir des

services en dehors de la Roumanie et qui constitue en pratique un obstacle majeur à la création d'un marché commun.

D. CONCLUSION

Par conséquent, la juridiction nationale estime que, à la lumière de l'article 267 TFUE, il convient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante :

[OMISSIS]

**PAR CES MOTIFS,
AU NOM DE LA LOI
DÉCIDE**

La demande de saisir la Cour de justice de l'Union européenne présentée par la requérante NORD VEST PRO SANI PRO est acceptée.

Conformément à l'article 267 TFUE, il y a lieu de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

Les dispositions [du droit de l'Union] susmentionnées peuvent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une situation juridique telle que celle de l'espèce, dans laquelle le législateur roumain peut réserver un traitement fiscal différent aux entreprises roumaines exerçant des activités lucratives sur le territoire de la Roumanie [et à celles qui exercent ces activités] sur le territoire d'autres États [membres de l'Union], de sorte que la société requérante, qui a fourni des services principalement sur le territoire de l'Autriche et de l'Allemagne, ne bénéficie pas des exonérations fiscales dont bénéficient d'autres sociétés du secteur de la construction exerçant leur activité sur le territoire de la Roumanie [?]

[OMISSIS : procédure, signatures]