

Affaire C-332/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

27 mai 2021

Juridiction de renvoi :

Tribunalul București (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

9 décembre 2020

Partie requérante :

Quadrant Amroq Beverages SRL

Partie défenderesse :

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili

[OMISSIS]

[OMISSIS]

**TRIBUNALUL BUCUREȘTI (tribunal de grande instance de Bucarest,
Roumanie)**

**SECȚIA A II-A – CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (deuxième
chambre du contentieux administratif et fiscal)**

ORDONNANCE

AUDIENCE PUBLIQUE DU 9 DÉCEMBRE 2020 [OMISSIS]

La juridiction de renvoi est saisie du recours contentieux administratif et fiscal opposant la requérante, **QUADRANT AMROQ BEVERAGES SRL**, à la défenderesse, l'**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI** (agence nationale de l'administration fiscale, direction générale pour l'administration des grands contribuables, Roumanie, ci-après

la « DGAMC »), ayant pour objet l'annulation d'un acte administratif – la décision [du] [OMISSIS] 22 juin 2017.

[OMISSIS]

LA JURIDICTION DE CÉANS,

Eu égard à la demande de la requérante visant à ce que la Cour de justice de l'Union européenne soit saisie, [OMISSIS] constate ce qui suit :

[OMISSIS]

La présente procédure a pour objet le recours introduit par Quadrant Amroq Beverages, par lequel celle-ci demande : 1. l'annulation de la décision sur réclamation rendue par la DGAMC [le] [OMISSIS] 22 juin 2017, rejetant la réclamation fiscale [du] [OMISSIS] 28 décembre 2016 introduite par la société contre les décisions rejetant les demandes de restitution émises par la DGAMC [le] [OMISSIS] 8 décembre 2016 [OMISSIS] ; 2. l'annulation des décisions rendues par la DGAMC [le] [OMISSIS] 8 décembre 2016 [OMISSIS], rejetant les demandes de restitution des droits d'accises [du] [OMISSIS] 20 septembre 2016 [OMISSIS], [du] [OMISSIS] 26 septembre 2016 et [du] [OMISSIS] 25 août 2016 ; 3. la reconnaissance du droit de la société au remboursement du montant de 3 702 961 lei roumains (RON), payé par celle-ci au titre des droits d'accises sur les arômes achetés à Pepsi/Cola International Cork-Irlande et indu, et la condamnation de la DGAMC au paiement effectif de la somme de 3 702 961 RON, payée par la société au titre des droits d'accises ; 4. la condamnation de la défenderesse aux dépens.

La requérante a introduit une demande de saisine de la Cour [OMISSIS].

[OMISSIS] [texte des questions proposées par la partie, reprises sans modifications dans le dispositif]

À titre préliminaire, le Tribunalul [București] (tribunal de grande instance de Bucarest) indique que, au vu de l'obligation légale du juge roumain de régler les questions litigieuses d'un procès lors du prononcé du jugement, l'analyse exposée dans les motifs de la demande adressée à la Cour sera limitée en principe à l'exposé des circonstances ayant donné lieu aux questions [OMISSIS], ainsi que des raisons qui ont rendu nécessaire de clarifier le droit de l'Union pertinent en l'espèce.

En l'espèce, la requérante a été autorisée à verser au dossier l'avis d'un expert irlandais, et l'avis de M. Frank Mitchell, relatif au contenu et à l'application de la loi fiscale irlandaise (ci-après l'« avis d'expert »), a été versé au dossier [OMISSIS].

Dans la demande de saisine [de la Cour] et dans les notes d'audience rédigées par la requérante, il est indiqué, en motivation de cette demande, de quelle manière a

été effectuée la transposition de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (JO 1992, L 316, p. 21) dans les législations nationales roumaine et irlandaise.

Dans la législation fiscale roumaine, l'exonération est transposée par les dispositions de l'article 206⁵⁸ du code des impôts (2003).

Ainsi qu'il est indiqué au point 41 de l'avis d'expert, la même exonération figurant à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83] est également transposée dans la législation irlandaise par les dispositions de [l'article] 77, sous a), i), de la loi de finances de 2003.

La distinction fondamentale réside dans le fait que la transposition en droit irlandais du texte de la directive [92/83] vise à rendre applicable l'exonération non seulement à l'alcool éthylique destiné à être utilisé pour la production de boissons n'excédant pas 1,2 % en volume, mais également à l'alcool éthylique déjà utilisé dans la production de telles boissons.

L'exonération est appliquée dans un premier temps à l'alcool éthylique, lorsque les produits aromatiques (à savoir les arômes) sont transférés de l'entrepôt de CMCI* vers les locaux de celle-ci en tant que destinataire enregistré.

Même après ce premier « mouvement » des produits aromatiques, leur deuxième « mouvement », celui intervenu entre Pepsi Irlande et Pepsi Roumanie, ne génère pas d'obligation de paiement des droits d'accises, précisément parce que l'alcool éthylique contenu dans les produits aromatiques (donc l'alcool éthylique qui a déjà été utilisé dans la production d'arômes) est exonéré des droits d'accises, en vertu de l'article 77 de la loi fiscale irlandaise.

La question essentielle qui se pose est celle de savoir laquelle de ces deux interprétations qui peuvent être données aux dispositions de la directive [92/83] doit être prise en compte.

La loi fiscale roumaine conditionne l'incidence de cette exonération des droits d'accises de l'alcool éthylique à « [l'utilisation de celui-ci] pour la production d'arômes alimentaires destinés à la préparation d'aliments ou de boissons non alcooliques d'une concentration n'excédant pas 1,2 % en volume », une approche que la société conteste, en la considérant non conforme au droit de l'Union, directement applicable en l'espèce.

En revanche, conformément à la législation fiscale irlandaise, l'alcool des arômes destinés à la fabrication de boissons non alcooliques d'une concentration inférieure à 1,2 % en volume est exonéré de droits d'accises non seulement lors de

* Ndt : CMC Investment, filiale de Pepsi/Cola International Cork-Irlande.

la production de ces arômes, mais également lors de toutes leurs ventes ultérieures.

S'agissant de la deuxième question préjudicielle, la requérante fait valoir que son but est de clarifier si l'État membre de destination (en l'occurrence la Roumanie) doit assurer un traitement identique à celui déjà appliqué en Irlande à l'égard des produits aromatiques.

La pertinence de cette question se maintient dans le contexte où, selon l'avis d'expert, les autorités fiscales irlandaises ont appliqué l'exonération prévue à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83] au premier mouvement (celui de l'entrepôt de CMCI vers les locaux de celle-ci en tant que destinataire enregistré) et les produits aromatiques ont déjà été mis à la consommation en Irlande (sans que cette mise à la consommation entraîne l'obligation de payer les droits d'accises, eu égard à l'application de l'exonération).

Il s'agit de déterminer dans quelle mesure l'exonération des droits d'accises sur l'alcool contenu dans les produits en question doit être incidente, exonération qui, comme il est retenu par la Cour et mis également en exergue dans l'avis d'expert, représente la règle à cet égard, les exceptions à cette règle devant être interprétées et appliquées de façon restrictive et, bien entendu, de la même manière dans tous les États membres.

Quant à la troisième question, [la requérante] indique qu'il convient de saisir la Cour afin de clarifier dans quelle mesure l'exercice par l'État membre de destination (la Roumanie) du droit de réglementer des conditions procédurales pour l'application de l'exonération est compatible avec les dispositions de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83], qui institue une exonération obligatoire du paiement des droits d'accises.

Il convient de déterminer si la Roumanie était en droit, pour l'application de l'exonération indirecte des droits d'accises sur l'alcool présent dans les arômes alimentaires utilisés pour la production d'arômes alimentaires destinés à la préparation de boissons non alcooliques ayant une concentration n'excédant pas 1,2 % en volume, d'imposer des conditions procédurales par la législation secondaire nationale (à savoir l'approvisionnement auprès d'un entrepositaire fiscal dans le cas des acquisitions intracommunautaires, ainsi que l'enregistrement de la société en tant que destinataire enregistré).

Cela s'inscrit dans un contexte où, ainsi qu'il ressort de l'avis d'expert, de telles conditions procédurales ne pouvaient être remplies par la société au regard des opérations réalisées avec la société Pepsi Irlande, dans la mesure où l'État irlandais estime que ces opérations ne sont pas soumises au régime spécifique de surveillance des droits d'accises, les produits étant exemptés de plano du paiement des droits d'accises, ce qui signifie que l'exonération des droits d'accises de l'alcool présent dans ces arômes aboutit dans la pratique à ne pouvoir jamais devenir applicable.

La requérante fait valoir, en outre, que le but de la première question préjudicielle proposée est de déterminer si l'exonération prévue à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 doit être interprétée, ainsi qu'il ressort de l'avis d'expert, en ce sens qu'elle est appliquée par les autorités fiscales irlandaises de manière à exonérer également les produits de type « alcool éthylique » déjà utilisés pour la production d'arômes.

Une éventuelle confirmation de cette interprétation reviendrait à démontrer que, en l'espèce, les arômes livrés par Pepsi Irlande à la société continueraient à bénéficier de l'exonération prévue par la directive [92/83], aucun droit d'accise n'étant donc dû sur ces produits.

À titre subsidiaire, dans la mesure où la Cour apporterait une réponse négative à cette première question, une telle réponse amènerait à s'interroger sur une interprétation erronée du droit de l'Union par les autorités irlandaises lors de sa transposition dans la législation nationale irlandaise.

Dans le contexte susmentionné, il convient d'observer que les arômes livrés en l'espèce d'Irlande en Roumanie sont des produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans l'État membre où ils ont été fabriqués, conformément à la législation nationale irlandaise.

Eu égard à la conclusion dégagée par la Cour au point 3 du dispositif de l'arrêt [du 9 décembre 2010, Répertoire Culinair, C-163/09, EU:C:2010:752], la question se pose de savoir si l'État membre de destination des produits soumis à accise (la Roumanie) est tenu d'appliquer un traitement fiscal identique à celui de l'État membre d'origine (l'Irlande), à savoir d'appliquer l'exonération prévue à l'article 27, paragraphe 2, sous e), de la directive [92/83] aux produits de type « alcool éthylique ».

Dans l'hypothèse d'une réponse négative à la première question préjudicielle, la Cour infirmerait l'applicabilité de l'exonération prévue à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83] à l'alcool éthylique déjà utilisé dans les arômes livrés d'Irlande en Roumanie, ce qui constituerait une preuve certaine que l'État membre d'origine a appliqué de manière erronée les dispositions de la directive.

La question de l'interprétation du droit de l'Union dans un tel cas de figure est toutefois entièrement nouvelle et ne saurait trouver sa réponse dans les considérations figurant dans l'arrêt [du 9 décembre 2010, Répertoire Culinair, C-163/09, EU:C:2010:752]. Il s'agit de savoir si le respect des principes de proportionnalité et d'effectivité, reconnus par la jurisprudence de la Cour, conduirait néanmoins à reconnaître le droit d'exonération à la société dans une telle situation particulière dans laquelle il serait question non seulement d'une interprétation divergente du droit de l'Union, mais également de l'impossibilité pour les particuliers résidents d'un État (Pepsi de Roumanie) de bénéficier d'un

régime d'exonération d'accises, qui pourtant est obligatoire en droit de l'Union et doit être appliqué.

Dans l'hypothèse décrite ci-dessus, une éventuelle constatation de la violation du droit de l'Union par l'Irlande, en transposant et en appliquant de manière erronée l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83], qui aurait conduit à induire en erreur la société et, enfin, à l'impossibilité d'appliquer l'exonération à son égard, pourrait finalement se traduire [OMISSIS] par la possibilité juridique pour Pepsi Roumanie d'introduire une action en dommages et intérêts contre l'Irlande.

La requérante estime que la complexité du problème d'interprétation concernant l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive [92/83] est indiscutable, étant donné qu'il existe au moins deux États membres qui interprètent ces dispositions de manière différente (à savoir l'Irlande et la Roumanie), et que l'interprétation qui serait erronée, celle retenue par l'Irlande, est même soutenue par les conclusions du département de travail de la Commission (comité de l'accise), n° 364 rev. 1.

Il semble ressortir des faits de l'affaire, tels que prouvés par l'avis d'expert, que les dispositions de l'article 77, sous a), i), de la loi de finances de 2003 ont la même configuration depuis 2003 et que leur interprétation remonte déjà à l'année 2003, étant officiellement confirmée par l'émission d'une notification par les autorités fiscales irlandaises, notification qui a même été republiée au cours de l'année 2003, avec maintien du sens de l'interprétation (conformément aux points 71 et 72 de l'avis d'expert).

Par conséquent, eu égard au caractère invincible de l'erreur relative à l'interprétation et à l'application de la directive [92/83] dans laquelle Pepsi Roumanie s'est retrouvée, par l'effet de la transposition de la directive en droit irlandais et de la pratique administrative constante dans cet État, qui a renforcé la conviction du partenaire contractuel Pepsi Irlande que telle est l'interprétation correcte, le refus d'exonération des droits d'accises et la mise de la société dans la situation d'effectuer des démarches difficiles pour récupérer son éventuel préjudice auprès de l'État irlandais remettent en question le caractère proportionnel d'une telle solution.

De surcroît, priver un particulier résidant dans un autre État membre (tel que Pepsi Roumanie) du bénéfice de l'exonération, dans des circonstances telles que celles décrites précédemment, et, par conséquent, le mettre dans un état d'insécurité juridique remet également en cause l'effectivité de l'application de l'exonération, alors même que ledit particulier s'est fié à l'application ferme du droit de l'Union par un autre État membre.

Or, cela serait inacceptable dès lors qu'il n'existe pas la moindre possibilité qu'une fraude survienne dans une situation de ce type relativement à une exonération des droits d'accises de Pepsi dans les conditions données, même dans

l'hypothèse où la société n'a pas pu acquérir les arômes sur la base de documents qui respecteraient les formalités d'ordre procédural applicables aux droits d'accises, [hypothèse qui est] impossible dans les conditions du cas d'espèce (à savoir, si l'Irlande avait interprété et transposé de manière erronée la législation de l'Union en matière de droits d'accises).

Dans ce contexte, il s'est avéré nécessaire d'adresser ces questions à la Cour.

Le Tribunalul [București] (tribunal de grande instance de Bucarest) retient également que l'article 19, paragraphe 3, sous b), TUE dispose que « [l]a Cour de justice de l'Union européenne statue conformément aux traités : [...] b) à titre préjudiciel, à la demande des juridictions nationales, sur l'interprétation du droit de l'Union ou sur la validité d'actes adoptés par les institutions », et que l'article 267 TFUE dispose que « [l]a Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : [...] b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour ».

Ainsi que le fait valoir la requérante, la question préjudicielle proposée au point II est en lien avec la conclusion tirée par la Cour dans l'affaire Répertoire Culinaire (C-163/09).

Dans les conditions de la présente affaire, les points examinés ponctuellement par la Cour, même s'ils peuvent apporter quelques indices nécessaires à la résolution du problème litigieux de l'espèce, ne tranchent pas de manière claire, au moyen d'une interprétation, la question de l'exonération du paiement des droits d'accises applicable dans la présente affaire.

Ainsi qu'il résulte des articles 19 TUE et 267 TFUE, tels qu'interprétés par la jurisprudence de la Cour, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales, il appartient au juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des spécificités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement, que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour.

Par conséquent, au regard du contexte factuel de la présente affaire, la juridiction de céans juge nécessaire de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle allant dans le sens de la présente ordonnance.

Étant donné que le juge national est compétent pour apprécier l'opportunité d'un renvoi préjudiciel et [la pertinence des] questions formulées et que la Cour est

compétente pour interpréter le droit de l'Union, les arguments présentés par la défenderesse contre ce renvoi sont dépourvus de pertinence.

Quant à l'effet utile d'une décision préjudicielle rendue par la Cour relativement au droit de l'Union, celui-ci résulte des considérations exposées ci-dessus. [Une telle décision,] impliquant une interprétation de la juridiction ayant compétence générale en la matière, sera applicable relativement aux arguments soulevés par les parties dans la présente affaire.

En outre, l'article 148 de la constitution roumaine dispose : « [...] 2. À la suite de l'adhésion, les dispositions des traités constitutifs de l'Union européenne ainsi que les autres réglementations communautaires contraignantes priment sur les dispositions contraires du droit interne, dans le respect des dispositions de l'acte d'adhésion. 3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 s'appliquent de manière analogue à l'adhésion aux actes de révision des traités constitutifs de l'Union européenne. 4. Le parlement, le président de la Roumanie, le gouvernement et l'autorité judiciaire garantissent l'accomplissement des obligations résultant de l'acte d'adhésion et des dispositions du paragraphe 2 ».

Le Tribunalul [București] (tribunal de grande instance de Bucarest) estime que les points soumis à l'appréciation de la Cour ont un lien avec les questions litigieuses de la présente affaire, comme nous l'avons démontré précédemment, et que l'interprétation du droit de l'Union précité ne permet pas d'aboutir à une solution évidente.

Par conséquent, si le problème soulevé relativement à l'interprétation du droit de l'Union est pertinent pour l'affaire en question, la juridiction de céans doit franchir plusieurs étapes logiques lors de l'analyse de la nécessité de saisir la Cour en vertu de l'article 267 TFUE.

Ainsi, à la lumière de la jurisprudence de la Cour, la juridiction n'est pas tenue de présenter sa question dans les hypothèses suivantes : (1) lorsque la question soulevée est matériellement identique à une question déjà formulée dans une autre affaire, identique ou similaire, à laquelle la Cour a déjà répondu ; (2) lorsque la question n'est pas parfaitement identique à celles déjà formulées dans d'autres affaires, mais qu'il existe une jurisprudence établie de la Cour résolvant le point de droit en cause ; (3) lorsque l'application de la disposition communautaire est très claire, ne laissant place à aucun doute.

Toutefois, nous n'avons pas trouvé de décision de la Cour dans laquelle elle aurait répondu aux questions soulevées en l'espèce, formulées dans une affaire similaire ou identique, et il ne résulte pas non plus de la jurisprudence existante que celle-ci pourrait être appliquée mutatis mutandis en l'espèce, eu égard au caractère particulier de la présente affaire.

Dans ces conditions, le Tribunalul [București] (tribunal de grande instance de Bucarest) estime qu'il convient, en vertu de l'article 267 TFUE, lu en

combinaison avec l'article 19, paragraphe 3, sous b), TUE, de saisir la Cour pour que celle-ci se prononce à titre préjudiciel sur les questions susmentionnées.

[OMISSIS]

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

DÉCIDE :

Fait droit à la demande présentée par la requérante, **QUADRANT AMROQ BEVERAGES SRL** [OMISSIS], contre la défenderesse, la **DGAMC** [OMISSIS].

Saisit la Cour de justice de l'Union européenne des questions suivantes :

- I. L'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83/CEE [du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques] doit-il être interprété en ce sens que relèvent de l'exonération des droits d'accises les seuls produits de type « alcool éthylique » utilisés pour la production d'arômes employés à leur tour pour la production de boissons non alcooliques ayant un titre alcoométrique n'excédant pas 1,2 % en volume OU en ce sens que bénéficient également de ladite exonération les produits de type « alcool éthylique » qui ont déjà été utilisés pour la production de tels arômes qui ont été ou seront utilisés pour la production de boissons non alcooliques ayant un titre alcoométrique n'excédant pas 1,2 % en volume ?
- II. L'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 doit-il, à la lumière des objectifs et de l'économie générale de ladite directive, être interprété en ce sens que, lorsque les produits de type « alcool éthylique » destinés à être commercialisés dans un autre État membre ont déjà été mis à la consommation dans un premier État membre, étant considérés comme exonérés de droits d'accises parce qu'ils sont employés pour la fabrication d'arômes qui seront utilisés pour la production de boissons non alcooliques ayant un titre alcoométrique n'excédant pas 1,2 % en volume, l'État membre de destination doit leur réserver un traitement identique sur son territoire ?
- III. L'article 27, paragraphe 1, sous e), et paragraphe 2, sous d), de la directive 92/83 ainsi que [les] principes d'effectivité et de [proportionnalité] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils permettraient à un État membre d'imposer des conditions procédurales visant à subordonner l'application de l'exonération à la qualité de destinataire enregistré de l'utilisateur et [à] la qualité d'entrepôt agréé du vendeur des produits soumis à accise, même si l'État membre dans lequel ces produits sont achetés n'impose pas à l'agent économique qui les commercialise l'obligation d'avoir la qualité d'entrepôt fiscal ?

- IV. Les principes de proportionnalité et d'effectivité s'opposent-ils, au regard de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83, à la lumière des objectifs et de l'économie générale de ladite directive, au refus d'accorder l'exonération prévue par cette disposition à un contribuable d'un État membre de destination qui a reçu des produits de type « alcool éthylique » et qui s'est fondé sur le fait que ces produits avaient été considérés comme exonérés conformément à une interprétation officielle de ces dispositions par les autorités fiscales de l'État membre d'origine, [interprétation qui a été] constante pendant une longue période, transposée en droit national et appliquée dans la pratique, mais qui s'est avéré erronée par la suite, lorsque l'existence d'une fraude ou d'une évasion aux droits d'accises est exclue eu égard aux circonstances de l'espèce ?

[OMISSIS]