

Affaire C-475/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

25 juillet 2023

Jurisdiction de renvoi :

Curtea de Apel Cluj (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

3 juillet 2023

Partie requérante :

Voestalpine Giesserei Linz

Parties défenderesses :

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[OMISSIS]

**CURTEA DE APEL CLUJ (cour d'appel de Cluj, Roumanie)
TROISIÈME CHAMBRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET
FISCAL**

[OMISSIS] **ORDONNANCE**

Audience publique du 3 juillet 2023

[OMISSIS]

À l'ordre du jour figure le pourvoi formé par la requérante, Voestalpine Giesserei Linz GmbH (ci-après la « requérante »), contre le jugement civil n° 9/2023 rendu le 9 janvier 2023 par le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj, Roumanie) [OMISSIS], dans l'affaire l'opposant aux défenderesses, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (administration départementale des finances publiques de Cluj, Roumanie) et la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (direction générale régionale des finances publiques de Cluj-Napoca, Roumanie) (ci-après, ensemble, les « défenderesses »), ayant pour objet une réclamation introduite contre des actes

administratifs fiscaux, à savoir la décision n° 35 du 3 février 2022, l’avis d’imposition n° F-CJ 855 du 11 octobre 2021 et le rapport de contrôle fiscal.

Le déroulement des débats ainsi que les arguments et conclusions des parties ont été consignés dans l’ordonnance du 19 juin 2023, date à laquelle la juridiction de céans, qui avait besoin de temps pour délibérer et pour donner aux parties la possibilité de déposer leurs conclusions écrites, a décidé de renvoyer au [OMISSIS] 3 juillet 2023 sa décision sur la demande de saisine de la Cour.

LA JURIDICTION DE CÉANS

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

1. Dans le cadre du recours faisant l’objet de la présente affaire, la requérante, opposée aux défenderesses, a demandé l’annulation de l’avis d’imposition n° F-CJ 855 du 11 octobre 2021, par lequel la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») d’un montant de 282 601 lei roumains (RON) introduite par la requérante a été rejetée.

2. En fait, la requérante est une personne morale résidant en Autriche, qui fait partie du groupe Voestalpine et a pour objet d’activité la production de différentes pièces moulées dont le poids est supérieur à dix tonnes. La requérante est identifiée à la TVA en Roumanie et envoie dans cet État différentes pièces aux fins de leur transformation, en déclarant des acquisitions intracommunautaires. Ces pièces sont transformées en Roumanie par un sous-traitant de la société autrichienne Austrex Handels GmbH (ci-après « Austrex »), à savoir la société roumaine Global Energy Products S.A. (ci-après « GEP »), cette dernière utilisant, à cette fin, son propre personnel. Une fois que les opérations ont été effectuées par GEP, les pièces sont envoyées et facturées par la requérante [OMISSIS] à Voestalpine Autriche et à d’autres clients dans l’Union.

3. Le 24 mars 2021, la requérante a d’office été enregistrée avec un établissement stable, à compter de cette même date. La requérante a introduit un recours juridictionnel contre cette décision des autorités fiscales et le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj) a jugé, par jugement civil n° 2014 du 21 juillet 2022 [OMISSIS], devenu définitif à la suite de l’arrêt civil n° 1135 rendu le 10 novembre 2022 par la Curtea de Apel Cluj (cour d’appel de Cluj), que l’enregistrement de la requérante avec un établissement stable en Roumanie était légal.

4. Un contrat-cadre d’ajustement a été conclu entre la requérante et la société liée Austrex, en vertu duquel Austrex, en tant que prestataire d’activités de transformation des produits sidérurgiques, notamment des pièces moulées produites par Voestalpine Giesserei, en Autriche et en Roumanie, s’engageait à honorer les commandes de biens et de services de la requérante et pouvait utiliser, à cet effet, une autre société, à savoir GEP. Aux fins de ces services, la requérante a accordé à [la société] Austrex un droit d’usage, cessible à GEP, sur un immeuble

situé à Cluj-Napoca, que la requérante avait elle-même loué auprès de Voestalpine România S.R.L. (ultérieurement, en 2016, la requérante a acheté cet immeuble). L'objet du contrat consistait notamment en l'usinage, le contrôle, la rectification, l'assemblage arc-air, le soudage, le sablage et le traitement thermique des produits moulés.

5. L'immeuble situé à Cluj-Napoca, Bd. Muncii n° 18, a fait l'objet d'un contrat de commodat conclu entre la requérante et Austrex. En vertu de ce contrat, les travaux d'entretien courant de l'immeuble et des équipements qui s'y trouvaient étaient à la charge d'Austrex et les réparations des dommages importants ou des détériorations substantielles étaient à la charge de la requérante.

6. La requérante a été soumise à un contrôle fiscal anticipé en raison de l'enregistrement, au titre du mois de juin 2021, d'une déclaration de TVA faisant apparaître un solde négatif avec option de remboursement. Le remboursement de la TVA concernait les factures suivantes : la livraison d'une grue de 50 t ; l'assemblage, la mise en service et l'autorisation de l'[Inspekția de Stat pentru Controlul Cazanelor, Recipientelor sub Presiune și Instalațiilor de Ridicat (inspection nationale pour le contrôle des chaudières, des récipients sous pression et des appareils de levage, Roumanie)] concernant une grue de 50 t ; la location des poids et du banc utilisés dans le cadre des essais précédant la mise en service ; la cinquième inspection d'une grue de 50 t ; la réparation de la grue dans le hall situé Bd. Muncii n° 18. Concrètement, le remboursement demandé visait l'acquisition d'une grue, que la requérante a installée dans l'immeuble qu'elle avait mis à la disposition des [sociétés] Austrex et GEP, étant précisé que cette grue était utilisée pour les opérations effectuées sur les pièces de la requérante par les employés de [la société] GEP.

7. Les autorités de contrôle fiscal ont constaté que, même si, au moment de la demande de remboursement, la requérante était enregistrée en tant qu'établissement stable en Roumanie, elle ne s'est pas comportée en tant que tel d'un point de vue comptable et fiscal et n'a pas, dès lors, établi les balances générales des comptes faisant apparaître les recettes et les dépenses enregistrées. Compte tenu de ces éléments et du fait que les locaux étaient mis gratuitement à la disposition d'Austrex, l'équipe de contrôle fiscal a considéré que la requérante n'avait pas apporté la preuve que les achats en cause avaient été effectués aux fins de son activité économique. Partant, la requérante s'est vu refuser le droit à déduction pour un montant de 282 601 RON.

8. Ainsi que cela a été indiqué au point 1 ci-dessus, la requérante a contesté l'avis d'imposition par lequel sa demande de remboursement de la TVA a été rejetée.

9. Par jugement civil n° 9/2023, le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj), statuant en première instance, a rejeté le recours introduit par la requérante, en retenant, en substance, que celle-ci n'avait pas prouvé que les acquisitions pour lesquelles elle avait demandé la déduction de la TVA avaient été

réalisées pour les besoins de ses opérations taxées, compte tenu du fait que les documents mis à la disposition des autorités fiscales ne faisaient pas apparaître les recettes réalisées par la requérante dans le cadre de son activité exercée en Roumanie. En outre, la juridiction de première instance a également retenu que l'activité exercée en Roumanie générerait des revenus pour la requérante uniquement de manière indirecte, les bénéficiaires directs étant Austrex et son sous-traitant, GEP, étant précisé que ces deux sociétés facturaient des opérations pour la réalisation desquelles la grue en cause était utilisée.

10. La requérante a formé un pourvoi contre le jugement civil n° 9/2023 du Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj). Dans le cadre de la procédure de pourvoi, la juridiction de céans s'est interrogée sur la manière dont il convient d'interpréter le droit de l'Union applicable en l'espèce et a soumis au débat des parties la nécessité de saisir la Cour à titre préjudiciel.

II. Le droit national applicable en l'espèce

11. Conformément à l'article 297, paragraphe 4, sous a), du Codul fiscal (code des impôts roumain) :

Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : les opérations taxées.

12. Conformément au point 67 des modalités d'application du titre VII du code des impôts, approuvées par la Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (décision du gouvernement n° 1/2016) :

1. Le droit des assujettis de déduire la taxe acquittée ou due pour les biens ou les services acquis destinés à être utilisés pour les besoins de leurs opérations visées à l'article 297, paragraphe 4, du code des impôts constitue un principe fondamental du système de TVA. Le droit à déduction prévu à l'article 297 du code des impôts fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe pas être limité. Ce droit est exercé immédiatement pour la totalité des taxes appliquées aux opérations effectuées en amont. Pour bénéficier du droit à déduction, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour, il convient tout d'abord de satisfaire aux conditions de fond, à savoir, d'une part, que l'intéressé soit un assujetti au sens du titre VII du code des impôts et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations visées à l'article 297, paragraphe 4, du code des impôts et que, en amont, ces biens ou ces services soient fournis par un autre assujetti.

2. Selon la jurisprudence constante de la Cour, il appartient aux autorités fiscales compétentes 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.

3. *La jurisprudence de la Cour pertinente aux fins d'application du paragraphe 2 comprend, par exemple, les arrêts du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719).*

13. Conformément à l'article 8, paragraphes 1 et 6, du code des impôts :

1. Au sens du présent code, l'établissement stable est un lieu par l'intermédiaire duquel s'exerce, intégralement ou partiellement, directement ou par un agent lié, l'activité d'un non-résident. Pour la définition de l'établissement stable, il est tenu compte des commentaires sous l'article 5, intitulé « établissement stable », du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques.

6. Un non-résident n'est pas réputé disposer d'un établissement stable en Roumanie s'il exerce son activité en Roumanie uniquement par l'intermédiaire d'un courtier, d'un agent, d'un commissionnaire général ou d'un agent intermédiaire ayant un statut indépendant, si cette activité constitue l'activité habituelle de l'agent, telle que décrite dans les documents constitutifs. Si les activités d'un tel agent sont exercées intégralement ou presque intégralement pour le compte du non-résident et que, dans les relations commerciales et financières entre le non-résident et l'agent, il existe des conditions différentes de celles qui existeraient entre des personnes indépendantes, l'agent n'est pas considéré comme un agent indépendant.

III. Les motifs de la saisine de la Cour de justice de l'Union européenne

14. La juridiction de céans relève que, en l'espèce, pour refuser de reconnaître le droit à déduction de la TVA, les autorités fiscales se sont appuyées sur deux arguments principaux. Premièrement, les dépenses au titre desquelles le droit à déduction a été exercé auraient été engagées aux fins des opérations taxées des sous-traitants de la requérante et non pas aux fins des opérations taxées de la requérante. Deuxièmement, la requérante n'aurait pas tenu de comptabilité distincte pour son établissement stable en Roumanie, raison pour laquelle les autorités fiscales n'auraient pas été en mesure de vérifier, d'une part, les coûts de la main-d'œuvre appliquée aux pièces moulées dont la requérante était propriétaire et, d'autre part, l'ensemble de l'activité de transformation réalisée en Roumanie.

15. Dans ce contexte, la juridiction de céans estime que deux questions se posent quant à l'interprétation des dispositions du titre X de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), relatives au droit à déduction de la TVA.

16. Ainsi, une première question concerne le titulaire du droit à déduction de la TVA dans la situation de l'espèce, dans laquelle la requérante a acquis un bien

qu'elle a mis à la disposition d'un sous-traitant, ce dernier effectuant des travaux au profit de la requérante, travaux qu'il lui facturait ensuite. Dans ce contexte, deux interprétations sont possibles. Selon la première interprétation, la requérante a acquis le bien pour les besoins de ses opérations taxées, celle-ci devant nécessairement mettre à disposition le bien afin que le sous-traitant puisse effectuer les travaux. Selon la seconde interprétation, le bien n'est pas utilisé aux fins des opérations taxées de la requérante, mais aux fins des opérations taxées du sous-traitant, qui, en réalité, a été aidé gratuitement par la requérante pour effectuer les travaux qu'il a ensuite facturés à celle-ci, en percevant le même coût qu'il aurait perçu s'il avait détenu le bien dès le départ.

17. La question exposée au point précédent est étroitement liée à celle de savoir si le droit à déduction peut être limité au motif que la requérante a refusé de tenir une comptabilité séparée pour son établissement stable en Roumanie. Ainsi, les autorités fiscales font valoir que cette inaction de la requérante a rendu impossible la vérification des coûts de main-d'œuvre pour les pièces introduites en Roumanie. Dans ce contexte, il convient de relever qu'une éventuelle réponse à la question exposée au point précédent – portant sur le point de savoir si l'acquisition de la grue profite à la requérante, qui paie des coûts de main-d'œuvre moins élevés par rapport à l'hypothèse où le sous-traitant aurait acheté la grue, ou, au contraire, paie les mêmes coûts, de sorte que l'acquisition de la grue profite au sous-traitant – dépend précisément de la vérification des coûts de main-d'œuvre.

IV. Les questions préjudicielles

1[8]. Au vu de ce qui précède, la juridiction de céans estime nécessaire de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes :

[OMISSIS : questions reprises dans le dispositif]

DÉCIDE

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

1. *Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil], du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée] relatives au droit à déduction de la TVA s'opposent-elles à une pratique nationale en vertu de laquelle, lorsqu'une société acquiert un bien, qu'elle met ensuite, à titre gratuit, à la disposition d'un sous-traitant, afin que celui-ci effectue des travaux au profit de cette société, celle-ci se voit refuser le droit à déduction de la TVA afférente au bien acquis, au motif que le bien est considéré comme ayant été acquis pour les besoins des opérations taxées du sous-traitant et non pas pour les besoins des opérations taxées de ladite société ?*

2. *Les dispositions de la directive 2006/112 relatives au droit à déduction de la TVA s'opposent-elles à une pratique nationale en vertu de laquelle le droit à*

déduction est refusé à un contribuable au motif que celui-ci n'a pas tenu une comptabilité distincte pour son établissement stable en Roumanie, raison pour laquelle les autorités fiscales ne sont pas en mesure de vérifier, d'une part, les coûts de la main-d'œuvre appliquée aux pièces moulées dont [ce contribuable] est propriétaire et, d'autre part, l'ensemble de l'activité de transformation réalisée en Roumanie ?

[OMISSIS : procédure nationale, signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL