

Affaire C-657/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

18 octobre 2022

Juridiction de renvoi :

Tribunalul Prahova (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

29 mars 2022

Partie requérante :

SC Bitulpetroleum Serv SRL

Partie défenderesse :

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

ROUMANIE

TRIBUNALUL PRAHOVA (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie)
SECȚIA A II-A CIVILĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(deuxième chambre civile du contentieux administratif et fiscal)

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Audience publique du 29 mars 2022

[OMISSIS]

Au rôle figure l'examen de la demande de saisir la Cour de justice de l'Union européenne, présentée par la requérante, SC BITULPETROLIUM SERV SRL [OMISSIS], dans l'affaire qui l'oppose à la défenderesse, l'ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-]DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (administration départementale des finances publiques de Prahova – direction générale régionale des finances publiques de Ploiești, Roumanie) [OMISSIS].

LE TRIBUNAL,

concernant la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne, après avoir examiné le dossier de l'affaire, constate :

1. Circonstances de l'affaire. Cadre procédural. Les faits

Le Tribunalul [Prahova] (tribunal de grande instance de Prahova) est saisi d'un recours introduit par BITULPETROLIUM, société ayant pour objet le commerce de gros de combustibles solides, liquides et gazeux [et] de produits dérivés, ainsi que leur production, [OMISSIS] contre la défenderesse, l'administration départementale des finances publiques de Prahova – direction générale régionale des finances publiques de Ploiești, visant à contester l'obligation de payer la somme de 310 309 lei roumains (RON) à titre de supplément d'accise sur le gazole et le biodiesel et la somme de 65 901 RON à titre de supplément de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ainsi qu'à [demander] l'annulation de l'avis d'imposition [du] [OMISSIS] 7 août 2020.

À la suite du contrôle effectué auprès de la société BITULPETROLIUM, l'administration fiscale a établi le rapport de contrôle fiscal [OMISSIS] du 28 avril 2018 et l'avis d'imposition [du] [OMISSIS] 7 août 2020 et a mis à la charge de la requérante les sommes de 310 309 RON, à titre de supplément d'accise sur le gazole et le biodiesel, et de 65 901 RON, à titre de supplément de TVA [OMISSIS].

Conformément au rapport de contrôle fiscal et à l'avis d'imposition, la requérante détient une attestation d'enregistrement pour la distribution et la commercialisation en gros de produits énergétiques sans stockage [OMISSIS], délivrée par le bureau des douanes de Prahova le 5 décembre 2016.

En effet, l'établissement contrôlé fonctionne en tant qu'entrepôt de fabrication de produits énergétiques soumis à l'accise harmonisée sur la base de l'autorisation d'entrepôt fiscal [OMISSIS] du 30 septembre 2013, délivrée par la commission pour l'autorisation des opérateurs du secteur des produits soumis aux accises harmonisées du ministère des Finances publiques, valable jusqu'au 1^{er} octobre 2018.

Le contrôle par sondage des documents de livraison et des registres financiers et comptables présentés par la société contrôlée a révélé que la société BITULPETROLIUM [OMISSIS] avait établi des notes de réception et de constatation de différences, ainsi que des factures d'extourne, par lesquelles elle avait réintroduit dans l'entrepôt fiscal la quantité totale de 238 382 kg de combustible pour foyers industriels et de combustible thermique liquide de type BP, sans en informer par écrit l'autorité douanière territoriale.

L'administration fiscale a également relevé que, pendant la période comprise entre juin 2014 et décembre 2017, pour une quantité totale de 238 383 kg,

BITULPETROLIUM avait établi des notes de réception et [de] constatation de différences ainsi que des factures d'extourne, sur lesquelles elle n'avait apporté aucune mention relative au marquage et à la coloration des produits énergétiques faisant l'objet du retour, ni à la finalité *. En outre, pour ces produits énergétiques réintroduits [OMISSIS] dans l'entrepôt fiscal de production, la société contrôlée n'a pas notifié par écrit au bureau de douane intérieur de Prahova l'intention de retourner les produits énergétiques, comme il est prévu à l'article 206, paragraphe 2, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts), telle que modifiée et complétée, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, et à l'article 400, paragraphe 4, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015 portant code des impôts), en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2016.

Dans sa requête, la requérante a fait valoir en substance que, dans le cadre de son activité, elle s'était heurtée à des refus des produits vendus, soit en raison de critiques sur la qualité des produits, soit parce que les produits énergétiques commercialisés ne convenaient pas aux installations de chauffage des clients. Par conséquent, sur les quantités totales de produits énergétiques vendus, pour lesquels l'accise a été payée lors de leur mise à la consommation, moins de 1,5 % ont été retournés par les clients auxquels les produits étaient initialement destinés et ultérieurement vendus à d'autres clients.

La procédure de travail était la suivante : les produits énergétiques étaient transportés vers les clients dans des citernes scellées et accompagnées de la preuve du marquage et de la coloration, de la preuve du paiement de l'accise, [du] rapport de contrôle, [des] déclarations de conformité, [du] bordereau de pesée, etc. Lors de l'arrivée à destination, le client prélevait un échantillon du produit énergétique livré, le testait pour vérifier s'il pouvait être utilisé dans l'installation de chauffage dont il disposait et, si le produit ne présentait pas les caractéristiques requises, il demandait alors le retour de celui-ci et l'extourne de la facture ; la citerne contenant le produit énergétique dont le paiement avait été refusé revenait à l'entrepôt, avec tous les documents justificatifs susmentionnés, où il restait jusqu'à ce qu'on trouvait un autre client à qui cette marchandise était livrée.

Ensuite, la requérante a souligné que, pour aucune des quantités retournées, elle n'avait demandé le remboursement de l'accise au moment de la réintroduction dans l'entrepôt, ni notifié aux autorités douanières le retour des produits énergétiques, car elle ne se trouvait pas dans les situations prévues par le code des impôts et [par] les normes méthodologiques exigeant une telle notification, à savoir : lorsqu'une demande de remboursement de l'accise est présentée et lorsque le retour est effectué à des fins de recyclage, de réparation ou de destruction.

Les autorités de contrôle assimilent l'absence de notification de la réintroduction dans l'entrepôt de produits énergétiques initialement livrés aux clients à la détention, au transport et à la commercialisation de ces marchandises non

* Ndt : une partie du texte semble manquer dans l'original.

marquées, non colorées et sans paiement de l'accise, en invoquant la violation de l'article 400, paragraphe 4, de la loi n° 227/2015 portant code des impôts, qui prévoit que, « [p]our les produits soumis à accise réintroduits dans l'entrepôt fiscal, les accises payées peuvent être remboursées ».

Dans son mémoire en défense, la défenderesse, l'administration départementale des finances publiques [de Prahova] – direction générale régionale des finances publiques de Ploiești, a fait valoir que la requérante avait introduit dans l'entrepôt fiscal une quantité de 143 622 kg de produits énergétiques provenant de retours de marchandises effectués par divers clients sur la base de dix factures d'extourne, factures sur lesquelles les produits énergétiques retournés étaient désignés comme du combustible liquide pour foyers industriels.

La défenderesse a également fait valoir que les produits énergétiques retournés introduits dans l'entrepôt fiscal avaient ensuite été commercialisés sans être marqués et colorés, alors que la législation fiscale prévoit qu'il est interdit de commercialiser des produits énergétiques non marqués et non colorés ou des produits énergétiques incorrectement marqués et colorés, et que le contribuable est tenu dans de tels cas, y compris lorsque les obligations relatives aux modalités et procédures de contrôle fiscal ne sont pas respectées, [ndt : texte manquant dans l'original]

2. Le cadre juridique

D'un point de vue fiscal, les dispositions de l'article 206⁶⁹, paragraphe 14, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, telle que modifiée et complétée, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, sont applicables :

« Article 206⁶⁹

[...]

14. Les produits énergétiques visés à l'article 206¹⁶, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise ne peuvent être mis à la consommation, détenus en dehors d'un entrepôt fiscal, transportés y compris en régime de suspension de droits, utilisés, mis en vente ou vendus sur le territoire de la Roumanie que s'ils sont marqués et colorés conformément aux dispositions des paragraphes 16 à 19.

[...]

23. Il est interdit, sauf exceptions prévues par la loi, de mettre à la consommation, de détenir en dehors d'un entrepôt fiscal, de transporter, y compris en régime de suspension de droits, d'utiliser, de mettre en vente ou de vendre sur le territoire de la Roumanie les produits énergétiques visés à l'article 206¹⁶, paragraphe 3, sous g), ou [assimilés à ceux-ci] du point de vue du taux d'accise,

lorsque ces produits ne sont pas marqués et colorés ou sont incorrectement marqués et colorés conformément au présent titre.

[...]

26. Pour les produits énergétiques visés à l'article 206¹⁶, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise, mis à la consommation, détenus en dehors d'un entrepôt fiscal, transportés y compris en régime de suspension de droits, utilisés, mis en vente ou vendus sur le territoire de la Roumanie, non marqués et non colorés ou incorrectement marqués et colorés, ainsi qu'en cas de non-respect par les opérateurs économiques des obligations relatives aux modalités et procédures de contrôle fiscal établies par l'Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 207/2012 privind modalitățile și procedurile pentru realizarea supravegherii fiscale a producției depozitării, circulației și importului produselor accizabile (arrêté n° 207/2012 du président de l'agence nationale d'administration fiscale relatif aux modalités et procédures d'exercice du contrôle fiscal de la production, du stockage, de la circulation et de l'importation des produits soumis à accise), l'accise est due au taux prévu pour le gazole ».

Code des impôts (loi n° 227/2015 portant code des impôts)

« Article 425

1. Les produits énergétiques visés à l'article 355, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise ne peuvent être mis à la consommation, détenus en dehors d'un entrepôt fiscal, transportés y compris en régime de suspension de droits, utilisés, mis en vente ou vendus sur le territoire de la Roumanie que s'ils sont marqués et colorés conformément aux dispositions des paragraphes 425 et 427.

2. Sont exemptés des dispositions du paragraphe 1 les produits énergétiques visés à l'article 355, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise [...]

d) pour lesquels le détenteur peut apporter la preuve du paiement des accises au budget de l'État au taux prévu pour le gazole.

[...]

Article 427 [...] 4. Il est interdit, sauf exceptions prévues par la loi, de mettre à la consommation, de détenir en dehors d'un entrepôt fiscal, de transporter, y compris en régime de suspension de droits, d'utiliser, de mettre en vente ou de vendre sur le territoire de la Roumanie les produits énergétiques visés à l'article 355, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise, lorsque ces produits ne sont pas marqués et colorés ou sont incorrectement marqués et colorés du point de vue du taux d'accise, ou lorsqu'ils ne sont pas

marqués et colorés ou sont incorrectement marqués et colorés conformément au présent titre. [...]

7. Pour les produits énergétiques visés à l'article 355, paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci du point de vue du taux d'accise, mis à la consommation, détenus en dehors d'un entrepôt fiscal, transportés y compris en régime de suspension de droits, utilisés, mis en vente ou vendus sur le territoire de la Roumanie, non marqués et non colorés ou incorrectement marqués et colorés, ainsi qu'en cas de non-respect par les opérateurs économiques des obligations relatives aux modalités et procédures de contrôle fiscal établies par les normes méthodologiques, l'accise est due au taux prévu pour le gazole ».

Conformément à l'article 2, [paragraphe] 2, à l'article 5 et à l'article 21, [paragraphe 1], de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51) :

« Article 2

[...]

2. La présente directive s'applique également à l'électricité relevant du code NC 2716.

3. Lorsqu'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme carburant ou comme combustible, les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans la présente directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.

[...]

Article 5

À condition qu'ils respectent les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive et soient conformes au droit communautaire, des taux de taxation différenciés peuvent être appliqués sous contrôle fiscal par les États membres dans les cas suivants :

- lorsque les taux différenciés sont directement liés à la qualité du produit,
- lorsque les taux différenciés dépendent des niveaux quantitatifs de consommation de l'électricité et des produits énergétiques pour le chauffage,
- pour les utilisations suivantes : les transports publics locaux de passagers (y compris les taxis), la collecte des déchets, les forces armées et l'administration publique, les personnes handicapées, les ambulances,

- entre la consommation professionnelle et non professionnelle des produits énergétiques et de l'électricité visés aux articles 9 et 10.

[...]

Article 21

1. Outre les dispositions générales définissant le fait générateur et les dispositions relatives au paiement figurant dans la directive 92/12/CEE, le montant de la taxe sur les produits énergétiques est également dû lorsque survient un des faits générateurs visés à l'article 2, paragraphe 3, de la présente directive.

Conformément à l'article 273 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), « [l]es États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 ».

La juridiction de renvoi considère que les problèmes de droit soumis à l'analyse du juge du contentieux administratif sont les suivants :

[OMISSIS : texte des questions préjudicielles, reproduites dans le dispositif]

Avant de se prononcer sur l'affaire en cause, il convient, conformément à l'article 267 TFUE, de demander à la Cour de justice de l'Union européenne de rendre une décision préjudicielle concernant les questions formulées dans le dispositif.

Les dispositions pertinentes des actes normatifs sont les suivantes :

Dispositions pertinentes du droit national

L'article 425, paragraphes 1 et 2 [et] l'article 427 [de la loi n° 227/2015 portant code des impôts], l'article 206 de l'arrêté n° 207/2012 du président de l'agence nationale d'administration fiscale.

Dispositions pertinentes du droit de l'Union

Article 2, [paragraphes 2 et 3], article 5 et article 21, paragraphe 1, de la directive 2003/96 [et] la directive 2006/112.

[OMISSIS]

**PAR CES MOTIFS,
A NOM DE LA LOI,
DÉCIDE :**

Accueille la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne présentée par la requérante, la société BITULPETROLIUM.

En vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1. Les dispositions et les pratiques nationales telles que celles qui font l'objet de la présente affaire, en vertu desquelles la réintroduction dans l'entrepôt fiscal d'un combustible de chauffage (fioul) en l'absence de contrôle douanier [constituerait une] prétendue violation du régime de l'entrepôt justifiant l'application d'une accise au taux fixé pour le gazole – combustible [dont l'accise] est 21 fois plus élevée que celle sur le fioul –, sont-elles contraires au principe de proportionnalité ainsi qu'à l'article 2, paragraphe 3, à l'article 5 et à l'article 21, paragraphe 1, de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ?

2. Les dispositions et les pratiques nationales telles que celles qui font l'objet de la présente affaire, en vertu desquelles la TVA est due sur les montants fixés par l'administration fiscale à titre de supplément d'accise sur le gazole en tant que sanction du non-respect [par le contribuable du régime de contrôle douanier], à la suite de la réintroduction par celui-ci dans l'entrepôt de produits énergétiques du type « fioul » non contaminés, refusé[s] par les clients, sur lesquels l'accise avait déjà été payée, dans l'attente de trouver un acheteur, sont-elles contraires au principe de proportionnalité, au principe de neutralité de la TVA et aux articles 2, 250 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

[OMISSIS : sursis à statuer, signatures]