



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

9 novembre 2017*

« Renvoi préjudiciel – Principes généraux du droit de l’Union – Droit à une bonne administration et droits de la défense – Réglementation nationale fiscale prévoyant le droit d’être entendu et le droit d’être informé au cours d’une procédure administrative fiscale – Décision d’imposition à la taxe sur la valeur ajoutée émise par les autorités fiscales nationales sans donner au contribuable l’accès aux informations et aux documents servant de fondement à ladite décision »

Dans l’affaire C-298/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Cluj (cour d’appel de Cluj, Roumanie), par décision du 2 mars 2016, parvenue à la Cour le 25 mai 2016, dans la procédure

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

contre

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. J. Malenovský, M. Safjan (rapporteur), D. Šváby et M. Vilaras, juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M^{me} L. Carrasco Marco, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 4 mai 2017,

considérant les observations présentées :

- pour Teodor Ispas et Anduța Ispas, par M^{es} C. F. Costăș et L. Sabou, avocați,
- pour le gouvernement roumain, par M. R.-H. Radu ainsi que par M^{mes} E. Gane, R. Mangu et C.-M. Florescu, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios ainsi que par M. H. Stancu, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le roumain.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2017,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Teodor Ispas et son épouse, M^{me} Anduța Ispas (ci-après les « époux Ispas ») à la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (direction générale des finances publiques de Cluj, Roumanie) au sujet d'un avis d'imposition relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le droit roumain

- 3 En vertu de l'article 7, paragraphe 2, de l'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (ordonnance du gouvernement n° 92/2003 portant code de procédure fiscale, *Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 863 du 26 septembre 2005), dans sa version en vigueur au 25 avril 2012 (ci-après le « code de procédure fiscale ») :

« L'autorité fiscale est habilitée à examiner d'office la situation factuelle, à obtenir et à utiliser toutes les informations et documents nécessaires pour établir correctement la situation fiscale du contribuable.

[...] »

- 4 Selon l'article 9 de ce code, intitulé « Droit d'être entendu » :

« (1) Avant de prendre sa décision, l'autorité fiscale est tenue de garantir la possibilité pour le contribuable d'exprimer son point de vue sur les faits et les circonstances pertinents pour la prise de décision.

(2) L'autorité fiscale n'est pas tenue d'appliquer les dispositions du paragraphe 1 si :

- (a) le retard dans la prise de décision constitue un risque pour la constatation de la situation fiscale réelle s'agissant de l'exécution des obligations du contribuable ou pour l'adoption d'autres mesures prévues par la loi ;
- (b) la situation factuelle exposée serait modifiée de manière insignifiante en ce qui concerne le montant des créances fiscales ;
- (c) les informations données par le contribuable dans une déclaration ou une demande sont acceptées ;
- (d) des mesures d'exécution forcée doivent être prises.

[...] »

- 5 L'article 43 dudit code, intitulé « Contenu et motivation de l'acte administratif fiscal », dispose :

« (1) L'acte administratif fiscal est établi par écrit, sur support papier ou sous forme électronique.

(2) L'acte administratif fiscal établi sur support papier contient les éléments suivants :

[...]

(e) les motifs de fait ;

(f) le fondement juridique ;

[...]

(i) les modalités de contestation de l'acte, le délai de dépôt d'une contestation et l'indication de l'autorité fiscale devant laquelle une telle contestation doit être déposée ;

(j) les mentions relatives à l'audition du contribuable.

[...] »

6 L'article 101 du même code, intitulé « Avis de contrôle fiscal », prévoit :

« (1) Avant de procéder au contrôle fiscal, l'autorité fiscale est tenue d'informer le contribuable sur le déroulement de l'action en lui transmettant un avis de contrôle fiscal.

(2) Après la réception de l'avis de contrôle fiscal, le contribuable peut demander, une seule fois, pour des raisons dûment justifiées, de reporter la date de début du contrôle fiscal. Le report est accepté ou refusé par l'autorité fiscale, qui rend une décision à cet égard. Dans le cas où elle accepte la demande de report du contrôle fiscal, l'autorité fiscale transmet au contribuable la date à laquelle celui-ci a été reprogrammé.

(3) L'avis de contrôle fiscal mentionne :

(a) le fondement juridique du contrôle fiscal ;

(b) la date de début du contrôle fiscal ;

(c) les obligations fiscales et les périodes faisant l'objet du contrôle fiscal ;

(d) la possibilité de demander le report de la date de début du contrôle fiscal. »

7 L'article 107 du code de procédure fiscale, intitulé « Droit du contribuable d'être informé », est libellé comme suit :

« (1) Le contribuable est informé, au cours du contrôle fiscal, des constatations découlant dudit contrôle.

(2) L'autorité fiscale présente au contribuable le projet de rapport de contrôle fiscal contenant les constatations et leurs conséquences fiscales, et lui donne la possibilité d'exprimer son point de vue, conformément à l'article 9, paragraphe 1, sauf si les assiettes d'imposition n'ont subi aucune modification à la suite du contrôle fiscal ou si le contribuable renonce à ce droit et le notifie aux organes de contrôle fiscal.

(3) La date, l'heure et le lieu de la présentation des conclusions sont communiqués au contribuable en temps utile.

(4) Le contribuable a le droit de présenter, par écrit, son point de vue sur les constatations du contrôle fiscal, dans un délai de 3 jours ouvrables à compter de la date de clôture dudit contrôle.

(5) La date de clôture du contrôle fiscal est la date prévue pour la discussion finale avec le contribuable ou la date où le contribuable communique qu'il renonce à ce droit.

[...] »

8 L'article 109 de ce code, intitulé « Rapport sur les résultats du contrôle fiscal », prévoit :

« (1) Le résultat du contrôle fiscal est consigné par écrit, dans un rapport de contrôle fiscal, décrivant les constatations du contrôle fiscal du point de vue factuel et juridique.

(2) Le rapport du contrôle fiscal est établi au terme du contrôle fiscal et comprend toutes les constatations en rapport avec les périodes et les obligations fiscales vérifiées. Si le contribuable a exercé le droit prévu à l'article 107, paragraphe 4, le rapport de contrôle fiscal comprend également l'avis de l'autorité de contrôle fiscal, motivé en fait et en droit, sur ce point.

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Les époux Ispas, promoteurs immobiliers, ont fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2011. Ce contrôle a visé à vérifier leurs dossiers fiscaux et la comptabilité de leurs activités en matière de transactions immobilières ainsi que le mode de détermination, de déclaration et d'acquittement de leurs obligations fiscales.

10 À la suite de ce contrôle fiscal, il a été établi que les époux Ispas avaient obtenu, auprès du Consiliul Local Florești (Conseil local de Florești, Roumanie), cinq permis de construire et que les appartements construits sur la base de ces permis avaient été vendus à partir du mois de décembre 2007.

11 Considérant que, par les 73 contrats de vente qu'ils avaient conclus, les époux Ispas s'étaient livrés à une activité économique, ces opérations présentant un caractère de permanence, la direction générale des finances publiques de Cluj a décidé qu'ils avaient acquis la qualité d'assujettis à la TVA et que les opérations en question étaient imposables au titre de cette taxe. Cette activité économique aurait pris cours à la date de l'engagement des premières dépenses pour construire les immeubles concernés et non à la date de la vente de ceux-ci.

12 La direction générale des finances publiques de Cluj a, dès lors, émis, le 25 avril 2012, deux avis d'imposition, mettant à la charge de chaque conjoint un montant supplémentaire de TVA de 513 489 lei roumains (RON) (environ 114 000 euros) et un montant de 451 546 RON (environ 100 000 euros) au titre d'intérêts de retard, ainsi qu'un montant de 7 860 RON (environ 1 700 euros) au titre de pénalités de retard.

13 Les époux Ispas ont contesté ces avis d'imposition devant la juridiction de renvoi, la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj, Roumanie). Par leurs requêtes, qui ont été jointes par cette juridiction, ils invoquent la nullité desdits avis d'imposition au motif que leurs droits de la défense n'ont pas été respectés.

14 Les époux Ispas sont d'avis que, plutôt que de se contenter de les inviter à une discussion finale, la direction générale des finances publiques de Cluj aurait dû leur donner d'office l'accès à l'ensemble des informations pertinentes sur le fondement desquelles elle a adopté le rapport de contrôle fiscal et émis les deux avis d'imposition, pour qu'ils soient en mesure de les contester ultérieurement.

- 15 Ils ont alors demandé à la juridiction de renvoi de poser une question préjudicielle à la Cour à cet égard.
- 16 Dans ses observations relatives à cette demande, la direction générale des finances publiques de Cluj a invité les époux Ispas à préciser les documents qui, selon eux, auraient dû leur être communiqués.
- 17 Les époux Ispas indiquent néanmoins ne pas demander, à ce stade de la procédure au principal, la communication d'informations recueillies au cours de la procédure de contrôle fiscal.
- 18 Ils s'interrogent toutefois quant aux conséquences découlant de ce que, d'une part, des informations et des éléments de preuve ont été recueillis en dehors du cadre du contrôle fiscal et, d'autre part, l'accès à ces informations n'a pas été autorisé dans le cadre de la procédure administrative préalable. Ils souhaiteraient savoir s'il peut être remédié à un tel manquement en accordant l'accès à ces documents dans le cadre de la procédure juridictionnelle.
- 19 C'est dans ces conditions que la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Une pratique administrative consistant à prendre une décision mettant des obligations à la charge d'un particulier sans permettre à celui-ci d'accéder à l'ensemble des informations et des documents que l'autorité publique a pris en considération lors de l'adoption de cette décision, informations et documents se trouvant dans le dossier administratif, non public, établi par l'autorité publique, est-elle conforme au principe du respect des droits de la défense ? »

Sur la recevabilité

- 20 Le gouvernement roumain et la Commission européenne excipent de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle au motif que la décision de renvoi n'expose pas de manière suffisante le cadre factuel de l'affaire au principal pour permettre à la Cour de fournir une réponse utile. Par ailleurs, selon le gouvernement roumain, la juridiction de renvoi n'aurait pas démontré que la question préjudicielle est utile et pertinente pour la solution du litige au principal.
- 21 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 16 juillet 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, point 32 et jurisprudence citée).
- 22 En effet, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit de l'Union qui soit utile pour le juge national exige, ainsi que le souligne l'article 94 du règlement de procédure de la Cour, que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées (arrêts du 11 mars 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, point 32, et du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, point 17).
- 23 En l'occurrence, comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 23 et 24 de ses conclusions, la décision de renvoi contient les éléments factuels fondamentaux qui ont, de fait, permis aux parties intéressées de présenter leurs observations à la Cour. En outre, même si la décision de renvoi

n'identifie pas une disposition spécifique 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), les obligations générales dérivant de cette directive sont aisément identifiables et la Cour est en position de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi.

24 Dans ces conditions, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur la question préjudicielle

25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens qu'il exige que, dans des procédures administratives nationales de contrôle et d'établissement de l'assiette de la TVA, un particulier ait accès à toutes les informations et à tous les documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par l'autorité publique lors de l'adoption de sa décision.

26 Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler que le respect des droits de la défense constitue un principe général du droit de l'Union qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief. En vertu de ce principe, les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision. Cette obligation pèse sur les administrations des États membres lorsqu'elles prennent des décisions entrant dans le champ d'application du droit de l'Union, alors même que la législation de l'Union applicable ne prévoit pas expressément une telle formalité (arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, point 84 et jurisprudence citée).

27 Ledit principe général s'applique dans des circonstances telles que celles en cause au principal, dans lesquelles un État membre, pour se conformer à l'obligation, découlant de l'application du droit de l'Union, de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, point 25), soumet des contribuables à une procédure de contrôle fiscal.

28 S'il y a donc lieu d'examiner la situation en cause au principal à la lumière du principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense, il convient d'avoir égard, dans le même temps, à l'autonomie dont disposent les États membres quant à l'organisation de leurs procédures administratives.

29 En effet, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les contribuables tirent du droit de l'Union relèvent de l'ordre juridique de chaque État membre en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, à condition toutefois qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (arrêt du 8 mars 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, point 36).

30 En ce qui concerne le principe d'équivalence, il est constant que les règles de procédure roumaines applicables aux contrôles des obligations en matière de TVA ne sont pas spécifiques à ce domaine, si bien qu'une violation dudit principe peut être exclue.

- 31 S'agissant du principe d'effectivité, il convient de relever que l'exigence, rappelée au point 26 du présent arrêt, de pouvoir faire connaître utilement son point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision suppose que les destinataires de celle-ci sont mis en mesure d'avoir connaissance desdits éléments.
- 32 À cette fin, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 121 et 122 de ses conclusions, les autorités fiscales nationales ne sont pas soumises à une obligation générale de fournir un accès intégral au dossier dont elles disposent ni de communiquer d'office les documents et informations soutenant la décision envisagée.
- 33 Dans une procédure de contrôle fiscal, visant à vérifier si les assujettis se sont conformés à leurs obligations en la matière, il est en effet légitime d'attendre de ceux-ci qu'ils demandent l'accès à ces documents et informations, en vue, le cas échéant, de fournir des explications ou de faire valoir leurs moyens face au point de vue de l'administration fiscale.
- 34 Le respect effectif des droits de la défense exige cependant qu'existe une possibilité réelle d'accès auxdits documents et auxdites informations, à moins que des objectifs d'intérêt général justifient de restreindre cet accès.
- 35 En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense ne constitue pas une prérogative absolue, mais peut comporter des restrictions, à la condition que celles-ci répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porterait atteinte à la substance même des droits ainsi garantis (arrêts du 26 septembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, point 84, ainsi que du 3 juillet 2014, *Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 42).
- 36 À cet égard, dans une procédure de contrôle fiscal et d'établissement de l'assiette de la TVA, de telles restrictions, consacrées par la réglementation nationale, peuvent notamment viser à protéger les exigences de confidentialité ou de secret professionnel, auxquels l'accès à certaines informations et à certains documents est susceptible de porter atteinte.
- 37 Afin de savoir si ces exigences découlant du principe d'effectivité sont respectées en l'occurrence, il y a lieu d'apprécier non seulement la teneur des règles procédurales nationales pertinentes, mais encore leur application concrète. Cette appréciation incombe à la juridiction de renvoi.
- 38 S'agissant, enfin, des doutes que les requérants au principal ont émis quant à l'étendue du contrôle de la légalité d'une décision administrative en matière de TVA, ladite juridiction est seule compétente pour opérer les constatations nécessaires et saisir, le cas échéant, la Cour d'une demande de décision préjudicielle portant sur les exigences du droit de l'Union afférentes audit contrôle.
- 39 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, dans des procédures administratives relatives au contrôle et à l'établissement de l'assiette de la TVA, un particulier doit avoir la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par l'autorité publique en vue d'adopter sa décision, à moins que des objectifs d'intérêt général justifient de restreindre l'accès auxdites informations et auxdits documents.

Sur les dépens

- 40 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

Le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, dans des procédures administratives relatives au contrôle et à l'établissement de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée, un particulier doit avoir la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par l'autorité publique en vue d'adopter sa décision, à moins que des objectifs d'intérêt général justifient de restreindre l'accès auxdites informations et auxdits documents.

Signatures