



Recueil de la jurisprudence

Affaire C-615/21

Napfény-Toll Kft.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(demande de décision préjudicielle, introduite par la Szegedi Törvényszék)

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 13 juillet 2023

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Réglementation nationale prévoyant la possibilité de suspendre, sans limitation dans le temps, le délai de prescription de l'action de l'administration fiscale en cas de procédure juridictionnelle – Procédure fiscale réitérée – Règlement n° 2988/95 – Champ d'application – Principes de sécurité juridique et d'effectivité du droit de l'Union »

1. *Ressources propres de l'Union européenne – Règlement relatif à la protection des intérêts financiers de l'Union – Lutte contre la fraude et autres activités illégales – Règles de prescription en matière de droit de l'administration fiscale d'établir la TVA due – Absence de dispositions du droit de l'Union applicables – Établissement et application des règles de prescription, de suspension et d'interruption de prescription – Obligation des États membres d'exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union*

(voir points 34-37)

2. *Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Procédure fiscale – Action de l'administration fiscale en cas de procédure juridictionnelle – Applicabilité des règles nationales de prescription – Condition – Respect des principes de sécurité juridique et d'effectivité – Délai suspendu pendant toute la durée des contrôles juridictionnel – Admissibilité – Nombre illimité de procédures réitérées – Durée cumulée illimitée des suspensions du délai – Absence d'incidence – Exception – Violation du principe de bonne administration et du droit à un recours effectif (Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, art. 47 ; directive du Conseil 2006/112)*

(voir points 39-44, 46-49, 51, 53, 54, 56, 57, 60 et disp.)

Résumé

Napfény-Toll Kft., une société de droit hongrois, avait déduit du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dont elle était redevable le montant de la TVA due au titre de différentes acquisitions de biens effectuées en 2010 et 2011.

À l'issue d'un contrôle fiscal engagé en décembre 2011 par l'autorité administrative fiscale de premier degré, une partie de la déduction a été refusée car les factures invoquées à cette fin, pour certaines d'entre elles, ne correspondaient à aucune opération économique réelle et, pour d'autres, participaient d'une fraude fiscale.

Par une décision du 8 octobre 2015 (ci-après la « décision administrative initiale »), cette autorité administrative a donc exigé de la société le versement d'un arriéré de taxe d'un montant total de 144 785 000 forints hongrois (HUF) (environ 464 581 euros) et lui a infligé une amende d'un montant de 108 588 000 HUF (environ 348 433 euros), ainsi qu'une pénalité de retard de 46 080 000 HUF (environ 147 860 euros).

Saisie de réclamations par Napfény-Toll, l'autorité administrative fiscale de second degré a infirmé la décision administrative initiale en ce qui concerne la pénalité de retard et rejeté la réclamation pour le surplus. Napfény-Toll a introduit un recours contre cette première décision administrative de second degré devant le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, Hongrie), qui l'a annulée et a ordonné l'ouverture d'une nouvelle procédure.

L'autorité administrative fiscale de second degré a adopté une deuxième décision, confirmant pour l'essentiel la décision administrative initiale. Par arrêt du 5 juillet 2018, le tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, saisi par la société d'un recours contre cette deuxième décision, l'a annulée et a ordonné l'ouverture d'une nouvelle procédure.

Une troisième décision de l'autorité administrative fiscale de second degré ayant confirmé la décision administrative initiale, Napfény-Toll a introduit un recours contre celle-ci devant la Szegedi Törvényszék (cour de Szeged, Hongrie), la juridiction de renvoi.

Celle-ci relève que, selon la réglementation et la pratique administrative nationales, le délai dans lequel se prescrit le droit de l'administration fiscale d'établir la TVA est suspendu pendant toute la durée des contrôles juridictionnels d'une décision de cette administration, indépendamment du nombre de fois où une même procédure fiscale administrative a dû être réitérée à la suite de ces contrôles et sans limitation de la durée cumulée des suspensions de ce délai.

En conséquence, il n'y aurait pas de limitation de la durée de suspension d'un délai de prescription en cas de contrôle juridictionnel, de sorte que le droit de l'autorité fiscale d'établir les montants de TVA à reverser pourrait être prolongé de plusieurs années, voire de dizaines d'années, à l'instar du cas d'espèce.

La juridiction de renvoi a interrogé la Cour à titre préjudiciel sur la compatibilité de ces règles et de la pratique en résultant avec les principes de sécurité juridique et d'effectivité du droit de l'Union.

Par son arrêt, la Cour dit pour droit, en substance, que ces principes ne s'opposent pas à une réglementation nationale ni à une pratique administrative prévoyant que le délai dans lequel se prescrit le droit de l'administration fiscale d'établir la TVA est suspendu pendant toute la durée des contrôles juridictionnels, indépendamment du nombre de fois où la procédure fiscale administrative a dû être réitérée à la suite de ces contrôles et sans limitation de la durée cumulée des suspensions de ce délai.

Appréciation de la Cour

La Cour relève, à titre liminaire, que le droit de l'Union ne fixe pas de délai dans lequel se prescrit le droit de l'administration fiscale d'établir la TVA ni ne précise, à plus forte raison, les hypothèses dans lesquelles un tel délai devrait être suspendu. Certes, le règlement n° 2988/95¹ pose certaines exigences en matière de computation et de suspension des délais de prescription des poursuites des irrégularités visées à ce règlement. Toutefois, les préjudices portés aux recettes provenant de la TVA ne relèvent pas du champ d'application dudit règlement, faute pour cette taxe d'être perçue directement pour le compte de l'Union au sens de ce même règlement.

Dès lors, il appartient aux États membres d'établir et d'appliquer des règles de prescription en matière de droit de l'administration fiscale d'établir la TVA due, y compris celles relatives aux modalités de suspension et/ou d'interruption de cette prescription. Une telle compétence doit toutefois être exercée dans le respect du droit de l'Union, lequel exige la fixation de délais raisonnables qui protègent à la fois l'assujetti et l'administration concernée.

À cet égard, la Cour constate que, même si sa jurisprudence donne déjà certaines indications relatives au délai de prescription du droit de l'administration fiscale d'établir la TVA due, cette jurisprudence ne répond pas à la question de savoir si un tel délai de prescription peut être suspendu pendant toute la durée des contrôles juridictionnels sans violer le droit de l'Union, et notamment ses principes de sécurité juridique et d'effectivité.

Afin de répondre à cette question, la Cour rappelle, tout d'abord, que le principe de sécurité juridique, qui doit être respecté par les États membres dans l'exercice de leurs compétences, vise à garantir la prévisibilité des situations et exige que la situation d'un assujetti concernant ses droits et ses obligations à l'égard de l'administration fiscale ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause. Dès lors, l'assujetti doit pouvoir se prévaloir d'une situation juridique déterminée.

Or, dès lors que, avant l'expiration du délai de prescription prévu à cet effet, l'administration fiscale a notifié à l'assujetti concerné son intention de réexaminer sa situation fiscale et donc, implicitement, de retirer sa décision d'accepter sa déclaration, cet assujetti ne peut plus se prévaloir de la situation qui serait née sur la base de cette déclaration.

Au demeurant, les exigences découlant du principe de sécurité juridique ne sont pas absolues. Les États membres doivent ainsi les mettre en balance avec les autres exigences inhérentes à leur appartenance à l'Union, en particulier celles d'assurer l'exécution des obligations découlant de traités ou d'actes adoptés par les institutions en application de ces derniers. Les règles nationales relatives à la suspension du délai de prescription du droit de l'administration fiscale d'établir la TVA due doivent parvenir à un équilibre entre les exigences découlant du principe de sécurité juridique et celles permettant la mise en œuvre effective et efficace de la directive 2006/112².

À cet égard, si la réglementation et la pratique décrites en l'espèce sont susceptibles d'engendrer un allongement de la durée dudit délai, elles ne sont pas pour autant de nature, en principe, à rendre la situation des assujettis concernés susceptible d'être indéfiniment remise en cause. La suspension qu'elles prévoient permet, en revanche, d'éviter que la mise en œuvre effective et

¹ Règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes (JO L 312, p. 1).

² 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).

efficace de la directive 2006/112 ne puisse être mise en péril par l'introduction de recours dilatoires et, par suite, que celle-ci ne soit compromise en raison d'un risque systémique d'impunité des faits constitutifs d'infractions à cette directive.

Ensuite, la Cour examine si cette réglementation et cette pratique enfreignent le principe d'effectivité encadrant l'autonomie procédurale dont jouissent les États membres pour définir les modalités de mise en œuvre des droits que l'ordre juridique de l'Union confère aux particuliers, lorsque le droit de l'Union ne comporte pas de réglementation spécifique à cet égard.

Les règles nationales relatives aux délais de prescription des droits et obligations prévus par la directive 2006/112, ainsi qu'aux conditions de suspension de ces délais, constituent des modalités de mise en œuvre des dispositions de cette directive, soumises, à ce titre, au respect des principes d'effectivité et d'équivalence. Ces modalités procédurales ne doivent pas être aménagées de manière à rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union.

Toutefois, les règles de suspension en cause en l'espèce ne sont pas de nature à rendre en pratique impossible ou, à tout le moins, excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union. En effet, elles n'empêchent nullement cet assujetti de se prévaloir des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union et, notamment, par la directive 2006/112, mais visent, au contraire, à permettre audit assujetti de faire utilement valoir les droits qu'il tire du droit de l'Union, tout en préservant ceux de l'administration fiscale.

Or, nonobstant la circonstance que ni le principe de sécurité juridique ni le principe d'effectivité ne s'opposent à la réglementation ou à la pratique administrative en cause, l'assujetti a droit à ce que sa situation soit traitée dans un délai raisonnable, conformément au droit à une bonne administration puis, en cas de recours juridictionnel, à ce que, conformément à l'article 47, deuxième alinéa, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, sa cause soit jugée également dans un délai raisonnable.

Par conséquent, une fois rouverte la procédure d'examen de la situation d'un assujetti au regard des règles du système commun de la TVA, les durées d'un tel réexamen et, le cas échéant, des contrôles juridictionnels subséquents ne doivent pas être déraisonnables au regard des circonstances propres à chaque affaire.

Or, tel pourrait être le cas lorsque la procédure administrative a dû être réitérée en raison de la méconnaissance manifeste, par l'administration fiscale, d'un motif décisif d'une décision juridictionnelle portant sur ladite procédure administrative.

Cela étant, la durée excessive d'une procédure, qu'elle soit administrative ou juridictionnelle, n'est susceptible de justifier l'annulation de la décision prise à son terme que dans l'hypothèse où cette durée a eu une incidence sur la capacité de la personne concernée à se défendre.

Étant donné qu'il revient aux assujettis de veiller à conserver toutes les pièces justificatives pertinentes afférentes à leur déclaration jusqu'à ce que les décisions de taxation deviennent définitives et eu égard au rôle prédominant de la déclaration et des preuves documentaires dans le système commun de la TVA aux fins d'établir l'exactitude des déclarations des assujettis, ce n'est donc que dans des circonstances exceptionnelles qu'il pourrait être établi que la durée excessive d'une procédure administrative ou juridictionnelle est susceptible d'avoir eu une incidence sur la capacité de la personne concernée à se défendre.