



Recueil de la jurisprudence

ORDONNANCE DE LA COUR (huitième chambre)

5 octobre 2023*

« Renvoi préjudiciel – Article 99 du règlement de procédure de la Cour – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 183 – Excédent de TVA – Remboursement tardif – Droit de l’assujetti à des intérêts de retard – Modalités d’application – Autonomie procédurale des États membres – Principes d’effectivité et de neutralité fiscale – Réglementation nationale situant le point de départ du calcul des intérêts de retard à une date postérieure à celle à laquelle ce remboursement aurait dû être effectué en l’absence de contrôle fiscal »

Dans l’affaire C-151/23,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Cour administrative suprême de la République slovaque), par décision du 30 janvier 2023, parvenue à la Cour le 14 mars 2023, dans la procédure

ZSE Elektrárne s.r.o.

contre

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. M. Safjan (rapporteur), président de chambre, MM. N. Jääskinen et M. Gavalec, juges,

avocat général : M. G. Pitruzzella,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de statuer par voie d’ordonnance motivée, conformément à l’article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

* Langue de procédure : le slovaque.

Ordonnance

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 183, premier alinéa, 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, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant ZSE Elektrárne s.r.o. (ci-après « ZSE »), société de droit slovaque, à la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direction des finances de la République slovaque, ci-après la « direction des finances ») au sujet d'une demande de paiement d'intérêts de retard relatifs au remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 183 de la directive TVA :

« Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

Toutefois, les États membres peuvent refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant. »

Le droit slovaque

- 4 Le remboursement d'un excédent de TVA est régi par le zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (loi n° 222/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi relative à la TVA »).
- 5 L'article 79, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 30 novembre 2008, prévoyait que, s'il était apparu, au cours d'une période imposable, qu'un excédent de TVA avait été créé dans le chef de l'assujetti, ce dernier devait déduire le montant de celui-ci de la taxe à payer au titre de la période d'imposition suivante. Si la situation de l'assujetti ne lui permettait pas d'opérer une telle déduction, l'administration fiscale devait rembourser l'excédent de TVA non déduit, ou la partie de celui-ci non déduite, dans les 30 jours à compter du dépôt de la déclaration de TVA afférente à la période d'imposition suivant celle au cours de laquelle l'excédent de TVA avait été généré, ou dans les 30 jours suivant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de TVA, dans le cas où l'assujetti n'était pas tenu de déposer de déclaration de TVA pour la période d'imposition suivant la période imposable au cours de laquelle l'excédent avait été généré.
- 6 Conformément à l'article 79, paragraphe 2, de cette loi, dans sa version en vigueur jusqu'au 30 novembre 2008, si l'administration fiscale entamait, dans le délai de remboursement applicable en vertu du paragraphe 1 de cet article, un contrôle fiscal portant sur le bien-fondé de l'excédent, l'administration fiscale devait rembourser celui-ci dans un délai de dix jours suivant la clôture de ce contrôle.

- 7 L'article 79bis, paragraphe 1, de ladite loi, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018, prévoyait, en substance, que, lorsque l'administration fiscale entamait, durant la période correspondant au délai de remboursement applicable en vertu de l'article 79, paragraphes 1, 2 ou 5, de la même loi, un contrôle fiscal et que l'excédent n'avait pas été remboursé à l'expiration d'une période de six mois à compter du dernier jour de la période de remboursement pertinente, l'assujetti avait le droit d'obtenir, à titre de réparation, des intérêts de retard sur le montant correspondant à l'excédent.
- 8 L'article 79bis, paragraphe 2, de cette loi, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018, disposait, en substance, que ces intérêts de retard devaient être calculés au double du taux de base de la Banque centrale européenne applicable au premier jour de l'année civile au titre de laquelle les intérêts sont calculés et, si ces intérêts étaient inférieurs à 1,5 %, le taux d'intérêt annuel de 1,5 % était utilisé pour le calcul des intérêts sur l'excédent. Les intérêts étaient calculés sur le montant de l'excédent remboursé pour chaque jour à compter de l'expiration d'un délai de six mois suivant l'expiration du délai de remboursement de l'excédent au sens de l'article 79, paragraphes 1, 2 ou 5, de ladite loi, jusqu'à la date de remboursement incluse.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 9 Le 27 décembre 2011, ZSE a demandé à l'administration fiscale le paiement d'une somme de 139 953,47 euros correspondant aux intérêts de retard sur le remboursement d'un excédent de TVA qu'elle lui avait versé au titre du premier trimestre de l'année 2008, en soutenant que ce remboursement était intervenu au-delà du délai fixé par la loi relative à la TVA. Cette demande a fait l'objet d'une décision de refus par l'administration fiscale, confirmée en appel par la direction des finances. Ces deux décisions ont été annulées à la suite d'un recours administratif introduit par ZSE et l'affaire a été renvoyée à l'administration fiscale.
- 10 Dans le cadre de la seconde procédure administrative, l'administration fiscale a, de nouveau, rejeté la demande de paiement des intérêts présentée par ZSE. Cette nouvelle décision de refus a, de nouveau, été confirmée en appel par la direction des finances, au motif que l'excédent de TVA en question a bel et bien été remboursé à ZSE dans le délai légal, dès lors que ZSE avait fait l'objet d'un contrôle fiscal et que ce remboursement était intervenu dans les dix jours suivant la clôture du contrôle. En conséquence, ZSE n'aurait pas droit au versement d'intérêts de retard.
- 11 Le recours administratif introduit par ZSE devant le Krajský súd Trnava (cour régionale de Trnava, Slovaquie) contre cette dernière décision ayant été rejeté, ZSE a formé un pourvoi en cassation contre ce jugement devant le Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Cour administrative suprême de la République slovaque), qui est la juridiction de renvoi.
- 12 Devant cette dernière, ZSE fait valoir qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que le droit aux intérêts de retard naît dès le moment où l'excédent de TVA n'est pas remboursé alors qu'il aurait dû normalement l'être, de sorte que n'est pas conforme à l'article 183 de la directive TVA une disposition nationale en vertu de laquelle le moment où naît le droit aux intérêts peut être fixé à une date postérieure à celle à laquelle ce remboursement aurait dû être effectué en l'absence de contrôle fiscal.

- 13 À cet égard, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la portée exacte de la jurisprudence pertinente de la Cour qu'elle a identifiée, à savoir, en l'occurrence, les arrêts du 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) et du 24 octobre 2013, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686) ainsi que l'ordonnance du 21 octobre 2015, *Kovozber* (C-120/15, EU:C:2015:730).
- 14 En effet, selon la juridiction de renvoi, ces décisions de la Cour doivent être comprises en ce sens que le délai de remboursement de l'excédent de TVA peut être prorogé pour les besoins d'un contrôle fiscal sans qu'il faille d'emblée considérer ce délai comme n'étant pas raisonnable. En cas de contrôle fiscal, les intérêts de retard ne seraient dus à l'assujetti que si l'excédent de TVA lui est remboursé après l'expiration d'un délai raisonnable. Il conviendrait alors de déterminer si le délai prévu par la loi relative à la TVA est raisonnable ou non, ce qu'il incomberait à la juridiction de renvoi de faire.
- 15 Ainsi, il pourrait être déduit de la jurisprudence de la Cour qu'est conforme au droit de l'Union une législation nationale qui prévoit que le droit à des intérêts de retard naît, dans l'hypothèse d'un contrôle fiscal, à partir d'une date postérieure à celle à laquelle, en l'absence de ce contrôle, l'excédent de TVA aurait été remboursé.
- 16 Toutefois, il ressortirait également de cette jurisprudence qu'un calcul des intérêts dus par l'administration fiscale qui ne prend pas pour point de départ le jour où l'excédent de TVA aurait normalement dû être restitué conformément à la directive TVA est, en principe, contraire aux exigences de l'article 183 de cette directive.
- 17 Dans ces conditions, le Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Cour administrative suprême de la République slovaque) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 183, premier alinéa, de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui, à la suite d'un contrôle fiscal, fixe comme moment où naît le droit aux intérêts à rembourser sur l'excédent de TVA une date postérieure à celle à laquelle ce remboursement aurait dû être effectué en l'absence de contrôle fiscal dans le cas d'espèce ? »

Sur la question préjudicielle

- 18 En vertu de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à une telle question ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut, à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.
- 19 Il convient de faire application de cette disposition dans la présente affaire.
- 20 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle, en cas de contrôle fiscal, la date à laquelle les intérêts de retard sur l'excédent de TVA à rembourser sont dus est postérieure à la date à laquelle ce remboursement aurait dû avoir lieu si un tel contrôle n'avait pas eu lieu.

- 21 En vertu de l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA, lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.
- 22 Le régime des déductions et, partant, des remboursements vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 12 mai 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, point 36 ainsi que jurisprudence citée).
- 23 Il résulte également de la jurisprudence de la Cour que, si les États membres disposent d'une liberté certaine dans l'établissement des modalités visées à l'article 183 de la directive TVA, ces modalités ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe (arrêt du 12 mai 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, point 37 ainsi que jurisprudence citée).
- 24 En particulier, lesdites modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne fasse courir aucun risque financier à l'assujetti. Or, si, dans le cas où le remboursement de l'excédent de TVA n'a pas lieu dans un délai raisonnable, l'assujetti n'avait pas droit à des intérêts de retard, celui-ci subirait de ce fait un dommage, en méconnaissance du principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 12 mai 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, points 38 et 39 ainsi que jurisprudence citée).
- 25 À cet égard, la Cour a déjà jugé que le délai pour effectuer le remboursement de l'excédent de TVA peut, en principe, être prolongé afin d'effectuer une vérification fiscale sans qu'un tel délai prolongé doive être considéré comme déraisonnable pour autant que la prolongation n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour mener à bien cette procédure de vérification (ordonnance du 21 octobre 2015, *Kovozber*, C-120/15, EU:C:2015:730, point 23).
- 26 Ainsi, lorsque, dans un tel cas de figure, le remboursement à l'assujetti de l'excédent de TVA intervient dans un délai raisonnable, le droit de l'Union n'exige pas la compensation de l'indisponibilité temporaire des sommes d'argent par le paiement d'intérêts de retard (voir, en ce sens, ordonnance du 21 octobre 2015, *Kovozber*, C-120/15, EU:C:2015:730, point 24).
- 27 Toutefois, même si l'article 183 de la directive TVA ne prévoit pas une obligation de verser des intérêts sur l'excédent de TVA à rembourser ni ne précise le moment à partir duquel de tels intérêts seraient dus, le principe de neutralité du système fiscal de la TVA exige, ainsi que cela a été rappelé au point 24 de la présente ordonnance, que les pertes financières générées à cause d'un remboursement d'un excédent de TVA effectué au-delà d'un délai raisonnable soient compensées par le paiement d'intérêts de retard (arrêt du 12 mai 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, point 40 ainsi que jurisprudence citée).

- 28 Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, eu égard, notamment, aux principes de neutralité, d'effectivité et d'équivalence ainsi qu'à toutes les particularités du cas d'espèce dont elle est saisie, si, en l'occurrence, le remboursement de l'excédent de TVA doit être considéré comme ayant été effectué dans un délai raisonnable et, dans la mesure où elle constate que ce remboursement n'a pas eu lieu dans un délai raisonnable, le moment à partir duquel des intérêts de retard s'ajoutent au montant de cet excédent.
- 29 En effet, la Cour a déjà précisé que les modalités d'application des intérêts sur l'excédent de TVA relèvent de l'autonomie procédurale des États membres, encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité, étant entendu que les règles nationales relatives notamment au calcul des intérêts éventuellement dus ne doivent pas aboutir à priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par le remboursement tardif de cet excédent. La Cour a ajouté qu'il incombe à la juridiction de renvoi de faire tout ce qui relève de sa compétence pour assurer le plein effet de l'article 183 de la directive TVA en procédant à une interprétation du droit national conforme au droit de l'Union (arrêt du 13 octobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, point 45).
- 30 Il convient de souligner que, si la notion de « modalités d'application des intérêts » vise, en particulier, le taux et le mode de calcul de ces intérêts (intérêts simples ou intérêts composés) (voir, en ce sens, arrêt du 13 octobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, point 33 et jurisprudence citée), il n'en reste pas moins que, en l'absence de législation de l'Union, la détermination de la date à partir de laquelle de tels intérêts sont dus relève également de cette notion et, partant, de l'autonomie procédurale des États membres, encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt du 12 mai 2021, technoRent International e.a., C-844/19, EU:C:2021:378, points 47 et 48 ainsi que jurisprudence citée).
- 31 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'assujetti est en droit d'obtenir de l'administration fiscale nationale qu'elle lui verse des intérêts de retard sur un excédent de TVA lorsque cette administration n'a pas procédé à un remboursement de cet excédent dans un délai raisonnable. Les modalités d'application de ces intérêts relèvent de l'autonomie procédurale des États membres, encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité, étant entendu que les règles nationales relatives notamment au point de départ pour le calcul des intérêts éventuellement dus ne doivent pas aboutir à priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par le remboursement tardif dudit excédent.

Sur les dépens

- 32 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.

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

L'article 183, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doit être interprété en ce sens que :

l'assujetti est en droit d'obtenir de l'administration fiscale nationale qu'elle lui verse des intérêts de retard sur un excédent de taxe sur la valeur ajoutée lorsque cette administration

n'a pas procédé à un remboursement de cet excédent dans un délai raisonnable. Les modalités d'application de ces intérêts relèvent de l'autonomie procédurale des États membres, encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité, étant entendu que les règles nationales relatives notamment au point de départ pour le calcul des intérêts éventuellement dus ne doivent pas aboutir à priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par le remboursement tardif dudit excédent.

Signatures