Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M[ME] JULIANE KOKOTT
du 21 janvier 2021[1]

Affaire C-844/19

CS,
Finanzamt Österreich, anciennement Finanzamt Graz-Stadt
Autres parties à la procédure :
Finanzamt Österreich, anciennement Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche)]

« Renvoi préjudiciel – Droit fiscal – TVA – Directive 2006/112/CE – Article 183 – Remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Versement d'intérêts en cas d'augmentation a posteriori de l'excédent de TVA ou de réduction a posteriori de la dette fiscale – Absence de mesures de transposition nationales – Application directe d'une directive – Application par analogie d'une directive non pertinente – Directive remboursement (directive 2008/9/CE) – Article 27 – Interprétation du droit national conforme au droit de l'Union »

I. Introduction

1. La présente procédure soulève la question de savoir si la directive dite « TVA » accorde à l'assujetti un droit direct à obtenir des intérêts en ce qui concerne un excédent de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou un droit à remboursement de la taxe versés seulement a posteriori. Selon les indications de la juridiction de renvoi, la République d'Autriche n'a pas prévu de réglementation relative au versement d'intérêts en ce qui concerne la TVA. Les règles existantes en ce qui concerne le versement d'intérêts pour d'autres types de taxes ne pourraient pas être interprétées en conformité avec le droit de l'Union et appliquées à la TVA.

2. Une autre directive (la directive dite « remboursement ») contient cependant un droit directement applicable à obtenir des intérêts pour les excédents de TVA remboursés a posteriori aux assujettis établis à l'étranger et qui n'ont pas réalisé d'opérations sur le territoire national. On peut se demander si cette directive peut être appliquée ici par analogie.

3. Même s'il devait être répondu par la négative à cette question et qu'un droit directement applicable à obtenir des intérêts ne pouvait pas non plus être déduit de la directive dite « TVA », la Cour pourrait néanmoins fournir le cas échéant des indications supplémentaires qui seraient utiles en vue d'une possible solution du litige, conforme au droit de l'Union.

1 Langue originale : l'allemand.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. L'article 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2] (ci-après la « directive TVA ») concerne la réduction de la base d'imposition et dispose ce qui suit :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

5. L'article 183 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 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. »

6. La directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE[3] (ci-après la « directive remboursement ») concerne les modalités de remboursement de la TVA aux assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre et qui n'y ont pas effectué d'opérations.

7. L'article 27 de la directive remboursement concerne l'application d'intérêts au droit précité à remboursement et est libellé comme suit :

« 1. Les intérêts sont calculés depuis le jour qui suit le dernier jour du remboursement en vertu de l'article 22, paragraphe 1, jusqu'au jour où le remboursement est effectivement intervenu.

2. Le taux d'intérêt est égal au taux applicable aux remboursements de la TVA en faveur des assujettis établis dans l'État membre du remboursement en vertu de la législation nationale de cet État membre.

Si aucun intérêt n'est payable en vertu de la législation nationale en ce qui concerne les remboursements en faveur d'assujettis établis, l'intérêt à verser correspond à l'intérêt ou aux frais équivalents appliqués par l'État membre du remboursement aux retards de paiement de la TVA. »

B. Le droit autrichien

8. En Autriche, le droit à intérêts de l'assujetti est réglé dans la loi fédérale relative aux dispositions générales et à la procédure applicable aux redevances gérées par les autorités fiscales du gouvernement fédéral, des Länder et des communes (Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben – Bundesabgabenordnung – code fédéral des impôts, ci-après le « BAO »).

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2008, L 44, p. 23.

9. L'article 205 du BAO concerne le droit à intérêts de l'assujetti en cas de droit à remboursement dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés :

« (1) Les excédents d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés qui résultent d'avis d'imposition, abstraction faite de tout acompte (paragraphe 3), après comparaison avec les paiements anticipés ou avec l'impôt fixé précédemment, sont à majorer d'intérêts pour la période comprise entre le 1er octobre de l'année suivant l'année de naissance de la créance fiscale et la communication desdits avis d'imposition (intérêts sur créance). Cette règle s'applique mutatis mutandis aux différences résultant :

a) de l'annulation d'avis d'imposition,

[...]

(2) Les intérêts sur créance s'élèvent à 2 % par an, en sus du taux de base. Il n'est pas fixé d'intérêts sur créance si leur montant n'atteint pas 50 euros. Les intérêts de créance sont fixés pour une durée maximale de 48 mois.

[...] »

10. L'article 205bis du BAO couvre depuis le 1er janvier 2012 un droit à intérêts de l'assujetti pour les excédents de taxes payés lorsque ces taxes sont fixées a posteriori à un niveau inférieur sur la base d'un recours ; il dispose ce qui suit :

« (1) Si une dette fiscale déjà payée, dont le montant dépend directement ou indirectement de l'issue d'un recours formé contre l'avis d'imposition, est réduite, il y a lieu, à la demande de l'assujetti, de fixer des intérêts pour la période comprise entre le paiement et la communication de l'avis ou de la décision réduisant l'impôt (intérêts de recours)

[...]

(4) Les intérêts s'élèvent à 2 % par an, en sus du taux de base. Il n'est pas fixé d'intérêts si leur montant n'atteint pas 50 euros. »

III. Le litige au principal

11. La demande de décision préjudicielle repose sur deux recours en « Revision » distincts, pendants devant la juridiction de renvoi.

– Sur la première procédure en « Revision » (Ro 2017/15/0035)

12. CS, le requérant dans la première procédure (ci-après le « requérant 1 ») a fait valoir dans sa déclaration provisoire de TVA pour le mois d'août 2007 un excédent de TVA d'un montant de 60 689,28 euros. Le Finanzamt (bureau des contributions, Autriche) n'a cependant établi cet excédent qu'à hauteur de 14 689,28 euros. Le requérant 1 a contesté cette décision en justice, avec succès. L'excédent de TVA lui a été pleinement « remboursé » le 22 mai 2013.

13. Le 30 mai 2013, le requérant 1 a demandé, sur le fondement de l'article 205bis du BAO, l'application d'intérêts à cet excédent de TVA pour la période à compter de l'entrée en vigueur de cette disposition (le 1er janvier 2012) jusqu'au remboursement le 22 mai 2013. Le bureau des contributions a rejeté cette demande. Le requérant a contesté cette décision sans succès devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche).

14. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a motivé le rejet par le fait que l'article 205bis du BAO ne couvrirait pas le cas d'un remboursement d'excédent de TVA obtenu dans le cadre d'une procédure de recours, mais couvrirait uniquement la contestation avec succès devant les tribunaux d'une dette fiscale établie à un niveau trop élevé et dont l'assujetti s'est acquittée. Le requérant 1 a formé un recours (« Revision ») contre cette décision.

– Sur la deuxième procédure en « Revision » (Ro 2018/15/0026)

15. Le requérant dans la deuxième procédure (technoRent International, ci-après le « requérant 2 ») est une entreprise établie en Allemagne. Il a vendu au cours des années 2003 et 2004 des machines en Autriche et a soumis ces opérations en Autriche à la TVA. En 2005, le requérant 2 a fait valoir dans la déclaration provisoire de TVA pour le mois de mai 2005 un crédit de TVA à hauteur de 367 081,58 euros. La raison en était une réduction de prix a posteriori au sens de l'article 90 de la directive TVA dans la mesure où certaines machines n'avaient apparemment pas été payées en tout ou partie.

16. Cette réduction de la base d'imposition a été soumise à un contrôle administratif (de juillet 2006 à juin 2008). Le crédit d'impôt a dans un premier temps été « versé » au requérant 2 le 10 mars 2008. À la fin du contrôle, le bureau des contributions a cependant défendu le point de vue que la réduction de la base d'imposition ne devait finalement pas avoir lieu. Par décision du 13 octobre 2008, le bureau des contributions a donc fixé un rappel de 367 081,58 euros. Il a été fait droit au recours contre cette décision.

17. En octobre 2013, le requérant 2 a demandé pour la période courant de juillet 2005 à mai 2013 l'application d'intérêts au montant de 367 081,58 euros. Le bureau des contributions a statué sur cette demande en ce sens qu'il n'y aurait de droit à intérêts que pour la période du 1er janvier 2012 au 8 avril 2013 (à concurrence de 10 021,32 euros) au titre de l'article 205bis du BAO. Le 29 mai 2017, le tribunal a partiellement fait droit à un recours visant cette décision en reconnaissant aussi au requérant 2 des intérêts de retard pour la période du 2 septembre 2005 au 9 mars 2008. Le recours en « Revision » du bureau des contributions contre cette dernière décision vise exclusivement la reconnaissance des intérêts de retard pour la période du 2 septembre 2005 au 9 mars 2008.

IV. Demande de décision préjudicielle et procédure devant la Cour

18. Le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche), compétent pour les deux procédures de « Revision », estime qu'il n'est pas en mesure d'interpréter en conformité avec le droit de l'Union les dispositions relatives au versement d'intérêts contenues aux articles 205 et 205bis du BAO et a donc soumis à la Cour, par ordonnance du 24 octobre 2018, les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le droit de l'Union comporte-t-il une réglementation directement applicable reconnaissant à un assujetti auquel le bureau des contributions, dans une situation comme celle de l'affaire au principal, ne rembourse pas à temps un crédit de taxe sur la valeur ajoutée, un droit à des intérêts de retard qu'il peut faire valoir auprès du bureau des contributions ou des juridictions administratives, alors même que le droit national ne prévoit pas une telle réglementation en matière d'intérêts ?

En cas de réponse positive à la première question préjudicielle :

2) Est-il également admissible, en cas de créance de taxe sur la valeur ajoutée de l'assujetti, née d'une réduction de prix a posteriori conformément à l'article 90, paragraphe 1, de la [directive 2006/112], que cette créance ne porte d'intérêts qu'à l'expiration d'un délai raisonnable dont le bureau des contributions dispose pour contrôler la régularité du droit invoqué par l'assujetti ?

3) Le fait que le droit national d'un État membre ne contient pas de réglementation en matière d'intérêts au sujet de l'inscription tardive de crédits de taxe sur la valeur ajoutée entraîne-t-il que, lors du calcul des intérêts, les juridictions nationales doivent appliquer la conséquence juridique imposée par l'article 27, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la [directive 2008/9], même si les faits de l'affaire au principal ne relèvent pas du champ d'application de cette directive ? »

19. Lors de la procédure devant la Cour, la République d'Autriche et la Commission ont présenté des observations écrites.

V. Appréciation en droit

A. Sur les questions préjudicielles

20. Les trois questions préjudicielles concernent en substance le point de savoir si, et dans cette hypothèse dans quelle mesure, le droit de l'Union imposerait l'application d'intérêts à un excédent de TVA ou à un droit à remboursement de la TVA (régulièrement désigné comme un crédit de TVA). Étant donné que les deuxième et troisième questions dépendent d'une réponse positive à la première question, je me pencherai tout d'abord sur cette première question.

21. La juridiction de renvoi semble à cet égard partir de la prémisse qu'en droit autrichien, l'application d'intérêts à un excédent de TVA ou à un droit à remboursement de la TVA n'est pas prévu ou ne l'est que pour des situations très particulières. Une application par analogie de la disposition de l'article 205 du BAO, applicable de manière générale pour l'impôt sur le revenu, ne serait à cette occasion pas possible. L'article 205bis du BAO ne couvrirait lui aussi, depuis le 1er janvier 2012, que le cas dans lequel la TVA serait réduite a posteriori sur la base d'une décision, et non le cas où la déduction de la TVA serait augmentée a posteriori. C'est la raison pour laquelle la juridiction de renvoi demande s'il existe une réglementation directement applicable découlant du « droit de l'Union ».

22. Il s'agit dans la présente affaire de l'application d'intérêts à un excédent de TVA et à un droit à remboursement de la TVA. C'est donc avant tout la directive TVA et surtout ses articles 183 et 90 qui entrent ici en ligne de compte en tant que droit de l'Union pertinent.

23. Pour répondre à la première question, il convient ainsi de déterminer tout d'abord la portée du droit à l'application d'intérêts au titre des articles 183 et 90 de la directive TVA (sous B.1) et de préciser son applicabilité directe (sous B.2). Il conviendra ensuite de se pencher sur la question d'une application directe par analogie de l'article 27 de la directive remboursement, en soi non pertinente (sous B.3), et sur les possibilités d'une interprétation conforme au droit de l'Union des articles 205 et 205bis du BAO (sous C).

B. Sur l'application d'intérêts à un excédent de TVA et à un droit à remboursement de la TVA

1. Contenu et portée de l'article 183 et de l'article 90 de la directive TVA

a) Application d'intérêts à un excédent de TVA

24. Il faut tout d'abord déterminer si la directive TVA fait naître pour le particulier un droit au versement d'intérêts. Il n'y a pas de réglementation concrète dans la directive TVA au sujet des intérêts. L'article 183 de la directive TVA affirme simplement que les États membres peuvent soit faire reporter sur la période suivante l'excédent découlant de la différence entre la déduction de la TVA et la dette fiscale, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

25. Ainsi, d'après ses termes, la disposition ne prévoit ni obligation de verser des intérêts sur l'excédent de TVA à rembourser ni le moment à compter duquel de tels intérêts seraient dus [4].

26. L'article 183 de la directive TVA doit cependant être lu en combinaison avec l'article 179 de cette directive. D'après cette dernière disposition, la déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance. En définitive, l'article 179 de la directive TVA prévoit une imputation obligatoire avec la taxe due pour la période d'imposition en cause. Si la dette fiscale est supérieure à la déduction de TVA, une taxe (réduite) reste à payer. Si la dette fiscale est au contraire inférieure à la déduction de TVA, un excédent de TVA visé par l'article 183 de la directive TVA demeure.

27. Ce lien entre l'article 183 de la directive TVA et le droit à la déduction de la TVA de l'assujetti, eu égard au principe de neutralité, a fait naître une jurisprudence constante de la Cour en vertu de laquelle le droit à la déduction de la TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe pas être limité. En particulier, il s'exerce *immédiatement* pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont [5].

28. Il faut en outre tenir compte du fait que l'existence du droit à déduction en tant que tel relève des articles 167 à 172 de la directive TVA qui se situent dans le chapitre intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction » tandis que les articles 178 à 183 de cette directive concernent uniquement les détails de l'exercice de ce droit [6]. La Cour a déjà précisé que les détails fixés par les États membres quant à l'exercice de ce droit ne sauraient porter atteinte au principe de neutralité du système de la TVA en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe [7]. Le principe de neutralité du système de la TVA exige en définitive que les pertes financières entraînées, au préjudice de l'assujetti lorsque l'excédent de TVA ne lui est pas remboursé dans un délai approprié, par l'indisponibilité des sommes d'argent en cause soient compensées par le paiement d'intérêts de retard [8].

4 Voir arrêts du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 19), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 27).

5 Arrêts du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 21) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 43) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 32) ; du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, point 34), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, point 37 et jurisprudence citée).

6 Arrêt du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 44). Voir, en ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, point 30), et du 8 novembre 2001, Commission/Pays-Bas (C-338/98, EU:C:2001:596, point 71).

7 Voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 22) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 45), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 33).

8 Voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, points 23 et 24), ainsi que du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 51). En définitive, voir également arrêt du 23 avril 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, point 36).

29. Il découle ainsi de l'article 183 de la directive TVA, lu en combinaison avec le principe de neutralité, un droit de l'assujetti – comme ici le requérant 1 – à l'application d'intérêts à son excédent de TVA qui ne lui a pas été remboursé.

b) Application d'intérêts à un droit à remboursement de la TVA

30. Il en va de même, en conformité avec l'opinion de la Commission, dans le cas d'un assujetti qui – comme ici le requérant 2 – a dans un premier temps correctement versé la TVA et qui, en raison d'une réduction de la base d'imposition au titre de l'article 90 de la directive TVA, a désormais – c'est-à-dire à compter de la réduction – droit à un remboursement (crédit de TVA) vis-à-vis du créancier fiscal.

31. Dans les deux cas, l'assujetti est grevé d'un excédent de TVA qu'il a versé soit indirectement à travers son fournisseur, soit directement à l'État. Du point de vue du principe de neutralité, la charge pesant sur l'assujetti ne se distingue donc en rien, en cas de prise en compte tardive de la réduction de la base d'imposition au titre de l'article 90 de la directive TVA, du versement tardif d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de cette directive. C'est la raison pour laquelle la Cour a déjà jugé dans un cas de réduction de la base d'imposition [9] que « le principe de l'obligation faite aux États membres de restituer avec des intérêts les montants des taxes prélevées en violation du droit de l'Union découle de ce dernier droit. » [10]

32. Par voie de conséquence, les montants de TVA collectés dans un premier temps à bon droit et qui doivent être remboursés en raison d'une réduction a posteriori de la base d'imposition, et ce parce que le fondement juridique du paiement a disparu, doivent être remboursés avec intérêts à partir de cette date.

c) Exclusion par l'article 27 de la directive remboursement du versement d'intérêts ?

33. Contrairement à ce que laisse entendre la demande de décision préjudicielle et à ce que soutient la République d'Autriche, on ne saurait cependant déduire des termes de l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive remboursement que les États membres pourraient entièrement renoncer à appliquer des intérêts à ces droits. Aux termes de cette disposition, « [s]i aucun intérêt n'est payable en vertu de la législation nationale en ce qui concerne les remboursements en faveur d'assujettis établis, l'intérêt à verser correspond à l'intérêt ou aux frais équivalents appliqués par l'État membre du remboursement aux retards de paiement de la TVA ».

34. La formule « si aucun intérêt n'est payable en vertu de la législation nationale » ne signifie pas que l'auteur de la directive partait du principe qu'il serait possible de ne pas prévoir en droit national de réglementation relative aux intérêts pour les remboursements de TVA aux assujettis.

35. Ainsi qu'il ressort des considérants 1 et 2 de la directive remboursement, il existait avant l'introduction de cette directive dans sa forme actuelle un déficit considérable dans la transposition et l'harmonisation des dispositions juridiques des États membres relatives au remboursement de la TVA aux assujettis non établis dans le pays. D'après le considérant 3 de ladite directive, la position des entreprises a été affermie afin de pallier ce déficit. Une disposition résiduelle concrète, contraignante pour tous les États membres, a donc été prévue à l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive remboursement. S'il devait ne pas y avoir de réglementation relative aux intérêts pour les droits à remboursement des assujettis non établis dans le pays, les règles pour les paiements tardifs à l'État s'appliqueraient alors.

9 Arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, point 25).

10 Voir aussi – toutefois pour un cas d'application de l'article 183 de la directive TVA – arrêt du 23 avril 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, point 36).

36. Cette disposition résiduelle pour un cas particulier (article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive remboursement) n'exclut cependant nullement le versement d'intérêts dans tous les autres cas. Il en va a fortiori ainsi étant donné que le principe de neutralité (voir point 28 des présentes conclusions) impose le versement d'intérêts dans tous les autres cas.

d) Conclusion intermédiaire

37. Il découle donc des articles 183 et 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, qu'il existe une obligation de l'État membre d'appliquer des intérêts aux excédents de TVA et aux droits à remboursement du fait de la réduction de la base d'imposition.

2. Droit directement applicable à obtenir des intérêts au titre des articles 183 et 90 de la directive TVA lus en combinaison avec le principe de neutralité ?

38. Il convient d'examiner à présent si les articles 183 et 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, accordent un droit directement applicable à obtenir des intérêts. Il y a lieu, en souscrivant à l'opinion de la République d'Autriche, d'y répondre par la négative. Il est certes établi, en vertu des articles 183 et 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, que des intérêts doivent par principe être versés. Le droit de l'Union ne fournit cependant pas les détails précis – comme le taux d'intérêt ou la date à compter de laquelle les intérêts s'appliquent.

39. Les États membres jouissent au contraire d'une certaine marge d'appréciation dans la fixation des intérêts [11]. Il en va de même pour l'application d'intérêts à un droit à remboursement en vertu de l'article 90 de la directive TVA [12].

40. Cette marge d'appréciation dans la mise en œuvre a été confirmée à de maintes reprises par la Cour. Ainsi, par exemple, une réglementation qui dispose que le versement de l'excédent se fera dans un délai de 45 jours à compter de la déclaration de la taxe et ce jusqu'au début du cours des intérêts est conforme à l'article 183 de la directive TVA [13].

41. Il appartient donc aux États membres de régler les détails de l'application des intérêts dans leur droit national. Compte tenu de l'existence au sein de l'Union de différentes zones monétaires avec différents taux d'inflation et taux d'intérêts, cette flexibilité de la directive TVA dans son contenu est compréhensible. Une application directe de l'article 183 ou de l'article 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, en vue de déterminer un droit concret de l'assujetti à obtenir des intérêts est donc exclue.

3. Application par analogie de l'article 27 de la directive remboursement ?

42. Une application par analogie de l'article 27 de la directive remboursement – ainsi que la contemple visiblement la juridiction de renvoi dans sa troisième question – n'entre en l'espèce et conformément à la position de la République d'Autriche pas en ligne de compte. Cet article est certes suffisamment précis et serait donc en soi directement applicable. Il n'impose cependant aux États membres une certaine réglementation relative aux intérêts que dans les cas d'un assujetti établi à l'étranger sans opérations dans le pays.

11 Arrêts du 23 avril 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, point 37) ; du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 20 – Autonomie) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 39) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 33 et 64), ainsi que du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 17).

12 Voir arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, points 50 et 61).

43. Par conséquent, en ne transposant pas cette règle relative aux intérêts pour le cas d'un assujetti établi dans le pays (ou d'un assujetti avec des opérations dans le pays), le République d'Autriche n'a pas violé l'article 27 de la directive remboursement. Le sens et l'objet d'une application directe d'une directive ne sont ainsi pas pertinents. Il ne peut pas être prévenu et il n'y a pas lieu de prévenir que l'État puisse tirer avantage de sa méconnaissance du droit de l'Union [14].

44. Il n'y a par ailleurs pas non plus de lacune réglementaire involontaire en tant que condition pour une application par analogie. Ainsi qu'il a déjà été indiqué aux points 35 et 36 des présentes conclusions, il y avait, avant l'introduction de la directive remboursement dans sa forme actuelle, un déficit considérable dans la procédure de remboursement aux assujettis non établis dans le pays. Pour les assujettis établis dans le pays, le législateur assumait manifestement qu'un tel déficit n'existait pas, car il n'aurait sinon pas seulement réglé ce cas particulier.

45. Indépendamment de cela, une application par analogie d'une directive non pertinente signifierait une méconnaissance de l'appréciation du législateur de l'Union qui transparaît dans la directive TVA. Avec la formulation des articles 183 et 90 de la directive TVA, celui-ci a confié aux États membres la mise en œuvre ainsi que l'application des intérêts à l'excédent de TVA et au droit à remboursement. La Cour parle de liberté de manœuvre des États membres [15]. Une application par analogie de l'article 27 de la directive remboursement contournerait cette liberté de manœuvre.

4. Conclusion intermédiaire

46. Aucune réglementation relative aux intérêts, directement applicable au bénéfice de l'assujetti, ne découle des articles 183 et 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité. Une précision suffisante en ce qui concerne le taux d'intérêt et le début du cours des intérêts fait à cet effet défaut. Cela ne change rien au fait que les articles 183 et 90 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, exigent une réglementation relative aux intérêts. Une application par analogie de l'article 27 de la directive remboursement n'entre pas non plus en ligne de compte.

C. Limites à la liberté des États membres dans la transposition : principes d'équivalence et d'effectivité

47. Étant donné que la directive TVA ne contient pas de réglementation relative aux intérêts directement applicable, l'aménagement du droit à intérêts relève par principe de la compétence des États membres. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les États membres jouissent en ce sens d'une certaine liberté [16] et ils peuvent fixer les modalités du droit à intérêts.

48. Toutefois, les détails du remboursement ne sauraient être moins favorables que ceux régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et ils ne sauraient être aménagés de manière à rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) [17].

14 Voir, en ce sens, arrêts du 24 janvier 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, point 38) ; du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, points 22 et 23), ainsi que du 26 février 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, point 49).

15 Arrêts du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 39) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, points 33 et 64) ; du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 17), et du 25 octobre 2001, Commission/Italie (C-78/00, EU:C:2001:579, point 32).

16 Arrêts du 23 avril 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, point 37) ; du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 20 – Autonomie) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 39), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 29).

17 Arrêts du 16 juillet 2020, UR (Assujettissement des avocats à la TVA) (C-424/19, EU:C:2020:581, point 25) ; du 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, point 58) ; du 10 juillet 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, point 54) ; du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 20) ; du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, point 17), et du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, point 24).

49. Ces principes produisent leurs effets à l'égard de l'application et de l'interprétation du droit national par les juridictions nationales. En effet, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, il appartient au juge national d'assurer le plein effet du droit de l'Union – en l'occurrence la directive TVA – en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, l'interprétation antérieure si elle n'est pas compatible avec le droit de l'Union [18]. Le juge national doit tenir compte de l'ensemble du droit national afin d'apprécier dans quelle mesure il peut être appliqué d'une manière qui n'aboutit pas à un résultat contraire au droit de l'Union [19].

50. La condition en est toutefois que le juge ait une telle possibilité. Selon la juridiction de renvoi, les termes, l'objet et l'économie des articles 205 et 205bis du BAO excluent certes leur application aux « créances de TVA créditées avec retard ». Une interprétation conforme au droit de l'Union ou une application par analogie de ces dispositions entre cependant éventuellement en ligne de compte. S'il n'existe pas de réglementation pour le versement excédentaire de TVA, il pourrait y avoir une lacune réglementaire involontaire. Celle-ci pourrait être comblée pour le requérant 2, par exemple, par une application par analogie des règles sur les intérêts en vigueur pour d'autres types de taxes (notamment l'article 205 du BAO) d'après les principes d'équivalence et d'effectivité.

51. En ce qui concerne le requérant 1, le point de savoir si la dette fiscale est réduite ou la déduction de TVA est augmentée sur la base d'un recours n'est pas décisif pour l'excédent de TVA qui en résulte (c'est-à-dire le solde d'après l'article 183 de la directive TVA). Ici, une interprétation extensive, conforme au droit de l'Union, de l'article 205bis du BAO entre peut-être tout de même en ligne de compte.

52. Dans la mesure cependant où toute disposition nationale ne peut pas faire l'objet d'une interprétation conforme au droit de l'Union ainsi qu'il ressort notamment de l'obligation des États membres de verser une réparation en cas de violation du droit de l'Union [20], seule la juridiction de renvoi peut en définitive répondre à cette question.

53. Puisqu'il a été répondu par la négative à la première question, il est inutile de répondre individuellement à la deuxième et à la troisième questions.

VI. Conclusion

54. Je propose donc à la Cour de répondre comme suit à la première question préjudicielle du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) :

Il découle du droit de l'Union – en l'occurrence des articles 183 et 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lus en combinaison avec le principe de neutralité – qu'un excédent de TVA au titre de l'article 183 doit, par principe, tout comme un droit à remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90 de la directive 2006/112, donner lieu au versement d'intérêts lorsqu'il n'est pas remboursé dans un délai approprié. Il n'existe cependant pas de disposition de cette directive directement applicable en ce qui concerne le versement concret des intérêts. Il appartient donc à la

18 Voir, en ce sens, arrêts du 16 juillet 2020, UR (Assujettissement des avocats à la TVA) (C-424/19, EU:C:2020:581, point 30) ; du 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, point 61), et du 5 mars 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, point 44). Voir également arrêts du 10 juillet 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, point 54) ; du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, point 20), et du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, point 17).

19 Voir, de manière similaire, arrêts du 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, point 59), et du 8 novembre 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, points 59 et 66).

20 Voir, en ce sens, arrêts du 24 janvier 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, points 42 et 43) ; du 4 juillet 2006, Adeneler e.a. (C-212/04, EU:C:2006:443, point 112), et du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, point 27).

juridiction de renvoi de faire tout ce qui relève de sa compétence pour parvenir à un résultat conforme au droit de l'Union, par exemple par une application par analogie ou une interprétation extensive du droit national conforme au droit de l'Union.