Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

12 mai 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90 – Réduction de la base d'imposition – Article 183 – Remboursement de l'excédent de TVA – Intérêts de retard – Absence de réglementation nationale – Principe de neutralité fiscale – Applicabilité directe des dispositions du droit de l'Union – Principe d'interprétation conforme »

Dans l'affaire C-844/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche), par décision du 24 octobre 2019, parvenue à la Cour le 15 novembre 2019, dans les procédures

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, anciennement Finanzamt Graz-Stadt

contre

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, anciennement Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, MM. A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (rapporteur) et M^me^ I. Ziemele, juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le gouvernement autrichien, par MM. A. Posch et F. Koppensteiner, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^me^ J. Jokubauskaitė et M. L. Mantl, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 21 janvier 2021,

* Langue de procédure : l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 90, paragraphe 1, et de l'article 183 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 »), ainsi que de l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de 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, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre de deux litiges opposant, le premier, CS, une personne physique, au Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (centre des impôts d'Autriche, office de Judenburg Liezen, Autriche), anciennement Finanzamt Judenburg Liezen (centre des impôts de Judenburg Liezen), et, le second, le Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (centre des impôts d'Autriche, office de la ville de Graz, Autriche), anciennement Finanzamt Graz-Stadt (centre des impôts de la ville de Graz), à technoRent International GmbH, une société établie en Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« 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. »

4 Aux termes de l'article 167 de cette directive :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

5 L'article 183 de ladite directive dispose :

« Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la [taxe sur la valeur ajoutée (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. »

La directive 2008/9

6 Les considérants 1 à 3 de la directive 2008/9 sont libellés comme suit :

« (1) Les dispositions d'application prévues par la directive 79/1072/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays [JO 1979, L 331, p. 11], posent des problèmes considérables, aussi bien aux autorités administratives des États membres qu'aux entreprises.

(2) Les modalités définies dans ladite directive devraient être modifiées en ce qui concerne les délais dans lesquels les décisions relatives aux demandes de remboursement sont obligatoirement notifiées aux entreprises. Il convient, par la même occasion, de prévoir que celles-ci sont également tenues de communiquer leurs réponses dans des délais déterminés. En outre, il conviendrait de simplifier et de moderniser la procédure correspondante en autorisant le recours aux technologies modernes.

(3) La nouvelle procédure devrait affermir la position des entreprises, étant donné que les États membres sont redevables d'intérêts si le remboursement est effectué avec retard, et le droit de recours des entreprises est renforcé. »

7 La directive 2008/9 définit, ainsi qu'il ressort de son article 1er, les modalités du remboursement de la TVA en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement qui remplissent les conditions prévues à l'article 3 de cette directive.

8 L'article 19, paragraphe 2, de ladite directive prévoit que l'État membre du remboursement notifie à l'assujetti sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de quatre mois à compter de sa réception par cet État membre.

9 Aux termes de l'article 21 de la directive 2008/9, le délai pour décider d'accorder un tel remboursement est de six mois minimum, si l'État membre du remboursement demande des informations complémentaires, et de huit mois si cet État membre demande d'autres informations complémentaires.

10 L'article 22, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Lorsque la demande de remboursement est acceptée, le remboursement du montant accepté est effectué par l'État membre du remboursement au plus tard dans un délai de dix jours ouvrables à partir de l'expiration du délai visé à l'article 19, paragraphe 2, ou, si des informations complémentaires ou d'autres informations complémentaires ont été demandées, à l'expiration des délais visés à l'article 21. »

11 L'article 26 de ladite directive est libellé comme suit :

« L'État membre du remboursement est redevable au requérant d'intérêts calculés sur le montant à rembourser au requérant si le remboursement est effectué après la dernière date de paiement en vertu de l'article 22, paragraphe 1.

[…] »

12 L'article 27 de la même directive prévoit :

« 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. »

Le droit autrichien

13 La Bundesabgabenordnung (code fédéral des impôts) (BGBl. 194/1961), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « BAO »), prévoit, à son article 205, intitulé « Intérêts sur créance » :

« (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) Le taux d'intérêt par an correspond au taux de base majoré de 2 %. Il n'est pas fixé d'intérêts sur créance si leur montant n'atteint pas 50 euros. Les intérêts sur créance sont fixés pour une durée maximale de 48 mois.

[...] »

14 L'article 205 bis de la BAO, intitulé « Intérêts de recours » et applicable à partir du 1er janvier 2012, dispose :

« (1) En cas de réduction d'une dette fiscale déjà payée, dont le montant dépend directement ou indirectement du règlement d'un recours contre une décision administrative, il y a lieu, à la demande de l'assujetti, de fixer des intérêts pour la période comprise entre le paiement et la notification de l'avis ou de la décision réduisant l'impôt (intérêts de recours).

[...]

(4) Le taux d'intérêt par an correspond au taux de base majoré de 2 %. Les intérêts qui n'atteignent pas le montant de 50 euros ne sont pas fixés. »

15 Pour les assujettis qui ne sont pas établis en Autriche et qui n'y réalisent pas non plus d'opérations, l'article 3 de la Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (règlement du ministre fédéral des Finances établissant une procédure spécifique pour le remboursement des taxes payées en amont déductibles aux entrepreneurs étrangers), du 21 avril 1995 (BGBl. 279/1995), dans la version applicable aux faits au principal (BGBl. II, 158/2014), prévoit, s'agissant des assujettis établis dans d'autres États membres, que, lorsque, à l'expiration d'un délai de 4 mois et 10 jours ouvrables après la réception de la demande de remboursement auprès de l'autorité fiscale, cette dernière n'a pas versé le montant à rembourser, une indemnité de retard de 2 % du montant de la taxe, non remboursé à temps, doit être fixée au profit de l'assujetti. Dans le cas où l'autorité fiscale exigerait des informations complémentaires, ce délai s'élève à 6 mois et 10 jours ouvrables et, en cas de deuxième

rappel, à 8 mois et 10 jours ouvrables. Une deuxième indemnité de retard, à hauteur de 1 % du montant non remboursé, doit être fixée si le montant de la taxe n'est pas remboursé au plus tard trois mois après l'expiration dudit délai. Enfin, une troisième indemnité de retard, également à hauteur de 1 % du montant non remboursé, doit être fixée si le montant de la taxe n'est pas remboursé au plus tard trois mois après l'expiration du délai donnant lieu à la deuxième indemnité de retard.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

16 CS exploite un hôtel en Autriche. Dans sa déclaration provisoire de TVA pour le mois d'août 2007, il a fait valoir un excédent de TVA d'un montant de 60 689,28 euros.

17 Le centre des impôts de Judenburg Liezen a cependant, par décision du 18 octobre 2007, et après avoir procédé à un audit, fixé l'excédent de TVA en faveur de CS à un montant de seulement 14 689,28 euros.

18 CS a formé un recours contre cette décision. Le 15 mai 2013, ce recours a été accueilli par l'Unabhängiger Finanzsenat (chambre fiscale indépendante, Autriche). Le montant total de l'excédent déclaré par CS a, ensuite, été porté au crédit du compte fiscal de ce dernier.

19 Le 30 mai 2013, CS a introduit, sur le fondement de l'article 205 bis de la BAO, une demande de paiement d'intérêts sur l'excédent de TVA en question à compter du 1er janvier 2012, date d'entrée en vigueur de cette disposition. Le centre des impôts de Judenburg Liezen a rejeté cette demande par décision du 10 juin 2013.

20 CS a contesté cette décision sans succès devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche). Selon cette juridiction, l'article 205 bis de la BAO ne s'applique pas à des situations telles que celle en l'espèce où l'assujetti se voit accorder, à la suite d'un recours formé contre la décision initiale du centre des impôts, le remboursement d'un excédent de TVA.

21 CS a formé devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) un recours en *Revision* contre l'arrêt rendu par ladite juridiction.

22 Au cours des années 2003-2004, technoRent International a effectué des ventes de machines en Autriche, qui étaient soumises à la TVA dans cet État membre. Dans la déclaration provisoire de TVA pour le mois de mai 2005, cette société a fait valoir un crédit de TVA d'un montant de 367 081,58 euros en raison d'une réduction du prix de vente de ces machines effectuée postérieurement à la vente de celles-ci.

23 Les ventes desdites machines ont fait l'objet d'un audit, qui a débuté au mois de juillet 2006. Le 10 mars 2008, le montant indiqué par technoRent International a été crédité sur le compte fiscal de cette dernière. À l'issue de cet audit, le centre des impôts de la ville de Graz a cependant estimé que l'ajustement du prix de vente n'aurait pas dû être effectué et qu'il n'y avait donc pas d'excédent de TVA à rembourser. L'administration fiscale a, ensuite, récupéré le montant qui avait été versé sur le compte fiscal de technoRent International.

24 Cette société a formé un recours contre cette décision, qui a été accueilli par l'Unabhängiger Finanzsenat (chambre fiscale indépendante) le 8 avril 2013. Le 10 mai 2013, le montant de 367 081,58 euros a de nouveau été porté au crédit du compte fiscal de technoRent International.

25 Le 21 octobre 2013, technoRent International a, en s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour en matière de TVA, demandé le paiement d'intérêts sur le montant de 367 081,58 euros pour la période allant du mois de juillet 2005 au mois de mai 2013. Par décision du 4 février 2014, le centre des

impôts de la ville de Graz a fait partiellement droit à cette demande et a accordé des intérêts pour la période allant du 1er janvier 2012, date d'entrée en vigueur de l'article 205 bis de la BAO, au 8 avril 2013, date de la décision de l'Unabhängiger Finanzsenat (chambre fiscale indépendante).

26 La décision du centre des impôts de la ville de Graz a, en tant qu'elle a rejeté partiellement la demande de technoRent International, fait l'objet d'un recours formé par celle-ci devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances). Cette juridiction a jugé, par arrêt du 29 mai 2017, que, eu égard à la jurisprudence de la Cour en matière de TVA, technoRent International était en droit de recevoir des intérêts de retard également pour la période allant du 2 septembre 2005 au 9 mars 2008.

27 Le centre des impôts de la ville de Graz a formé devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) un recours en *Revision* contre cet arrêt.

28 La juridiction de renvoi observe que le droit fiscal autrichien ne contient aucune réglementation générale relative à l'application des intérêts aux crédits d'impôt, l'article 205 de la BAO ne visant que le domaine de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et l'article 205 bis de cette loi ne prévoyant que des intérêts de recours.

29 Selon la juridiction de renvoi, s'agissant du remboursement tardif d'un excédent de TVA, tel que visé par le premier recours en *Revision* porté devant elle, la Cour a déjà jugé, à plusieurs reprises, qu'il convenait de verser à l'assujetti des intérêts de retard lorsque ce remboursement n'était pas effectué dans un délai raisonnable. Or, cette jurisprudence de la Cour concernerait des situations dans lesquelles les ordres juridiques des États membres en cause contenaient, à la différence du droit autrichien, une réglementation générale en vertu de laquelle l'État membre concerné était tenu de verser à l'assujetti des intérêts en cas de retard illicite dans le remboursement d'un excédent de TVA.

30 Se poserait donc la question de savoir si, en l'absence d'une telle réglementation, le droit de l'Union, et en particulier l'article 183 de la directive TVA, peut être interprété en ce sens qu'il constitue une réglementation directement applicable que l'assujetti peut invoquer pour se voir reconnaître des intérêts de retard en raison du remboursement tardif des excédents de TVA. Ladite juridiction souligne, à cet égard, que l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2008/9 ne part pas du principe que, en vertu du droit de l'Union, l'assujetti devrait nécessairement se voir reconnaître le droit d'obtenir de tels intérêts de retard. Dans l'hypothèse où le droit de l'Union devrait néanmoins être interprété en ce sens qu'un tel droit existe, cette disposition serait privée de son champ d'application.

31 La juridiction de renvoi observe que le second recours en *Revision* pendant devant elle concerne non pas un excédent de TVA, au sens de l'article 183 de la directive TVA, mais la réduction de la base d'imposition de la TVA, au sens de l'article 90, paragraphe 1, de cette directive. Dès lors, il s'agirait de clarifier si, pour le cas où la jurisprudence de la Cour relative aux taxes perçues en violation du droit de l'Union devait être applicable à un tel cas, le droit de l'Union comporte une réglementation directement applicable reconnaissant à un assujetti, auquel l'administration fiscale, dans une situation telle que celle en cause en l'espèce, ne rembourse pas à temps un crédit de TVA, un droit à des intérêts de retard de sorte que l'assujetti peut faire valoir ce droit auprès de cette administration et des juridictions administratives, bien que le droit national ne prévoie pas d'intérêts de retard pour des crédits d'impôt comparables.

32 Si un tel droit existait, tant en ce qui concerne les situations visées à l'article 183 de la directive TVA que celles visées à l'article 90, paragraphe 1, de cette directive, se poserait en outre la question de déterminer à partir de quel moment les intérêts doivent être calculés ainsi que la question de savoir si, en l'absence de réglementation sur ce point dans le droit autrichien, la conséquence juridique imposée, s'agissant des assujettis non établis en Autriche, à l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2008/9, doit être appliquée bien que les procédures pendantes devant la juridiction de renvoi ne relèvent pas du champ d'application de cette directive.

33 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

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

En cas de réponse affirmative à la première question :

2) Est-il également admissible, en cas de créance de TVA de l'assujetti, née d'une réduction de prix a posteriori conformément à l'article 90, paragraphe 1, de la directive [TVA], que cette créance ne porte d'intérêts qu'à l'expiration d'un délai raisonnable dont l'administration fiscale 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 TVA entraîne-t-il que, lors du calcul des intérêts, les juridictions nationales doivent appliquer la conséquence juridique imposée à l'article 27, paragraphe 2, second 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

34 Par ses trois questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'un remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA doit, tout comme un remboursement d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de cette directive, donner lieu au versement d'intérêts lorsqu'il n'est pas effectué dans un délai raisonnable et, le cas échéant, selon quelles modalités.

Sur le versement d'intérêts de retard

35 En ce qui concerne le remboursement d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de la directive TVA, il convient de rappeler que, ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de cette directive fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 38, ainsi que du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 33).

36 En effet, 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 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 38).

37 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 (arrêts du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, point 33, et du 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, point 35).

38 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 doit faire courir aucun risque financier à l'assujetti (arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, point 33).

39 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, sa situation s'en trouverait affectée de manière négative, en méconnaissance du principe de neutralité fiscale.

40 Il s'ensuit que, 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 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 (arrêts du 28 février 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, point 25, et du 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, point 40).

41 Il en va de même, ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocate générale au point 31 de ses conclusions, en ce qui concerne les remboursements de la TVA résultant d'une réduction de la base d'imposition de la TVA en application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA.

42 En effet, dans une telle situation, l'assujetti est également grevé d'un excédent de TVA qui doit lui être remboursé, générant des pertes financières à son préjudice, par l'indisponibilité des sommes d'argent en cause. Or, si, dans le cas où l'administration fiscale ne rembourse pas cet excédent dans un délai raisonnable, l'assujetti n'avait pas droit à des intérêts de retard, sa situation s'en trouverait affectée de manière négative, portant ainsi atteinte au principe de neutralité fiscale.

43 Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2008/9.

44 À cet égard, il convient de relever, premièrement, que, si cette disposition vise explicitement une situation dans laquelle le droit d'un État membre ne prévoit pas l'application d'intérêts pour le cas où le remboursement d'un excédent de TVA ne serait pas effectué dans un délai raisonnable, il ne saurait aucunement être déduit des termes de ladite disposition qu'il serait conforme au droit de l'Union de ne pas prévoir, en droit national, le paiement d'intérêts dans de telles situations.

45 Deuxièmement, ainsi que M^me^ l'avocate générale l'a relevé au point 35 de ses conclusions, il ressort des considérants 1 à 3 de la directive 2008/9 que les dispositions visant les modalités du remboursement de la TVA en faveur d'assujettis non établis dans l'État membre de remboursement qui étaient en vigueur avant l'adoption de cette directive ont posé des problèmes considérables, aussi bien aux autorités administratives des États membres qu'aux entreprises, et que, par conséquent, la position de ces dernières devait être renforcée, étant donné que les États membres sont redevables d'intérêts si le remboursement est effectué avec retard.

46 Il s'ensuit que l'article 27, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2008/9 constitue une disposition résiduelle visant à protéger les assujettis non établis dans l'État membre de remboursement pour le cas où, à la date de l'adoption de cette directive, le droit de cet État membre ne prévoyait pas, contrairement au principe de neutralité fiscale, l'obligation d'appliquer des intérêts de retard aux remboursements de la TVA.

Sur les obligations de la juridiction nationale

47 S'agissant de la question de savoir selon quelles modalités un remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA ou un remboursement d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de cette directive doit donner lieu au versement d'intérêts lorsqu'il n'est pas effectué dans un délai raisonnable, il convient de relever que ces dispositions ne comportent pas de précision à cet égard, notamment en ce qui concerne le taux d'intérêt à appliquer et la date à partir de laquelle de tels intérêts seraient dus.

48 Il convient de rappeler qu'il ressort d'une jurisprudence constante que la mise en œuvre du droit au remboursement de l'excédent de TVA prévu à l'article 183 de la directive TVA relève, en principe, de l'autonomie procédurale des États membres, encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité. Or, si les États membres disposent d'une liberté certaine dans l'établissement des modalités de remboursement de l'excédent de TVA, ces modalités ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale (arrêt du 28 février 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, points 22 et 24 ainsi que jurisprudence citée).

49 Il en va de même, s'agissant des modalités de l'application d'intérêts, pour les remboursements de la TVA résultant d'une réduction de la base d'imposition de la TVA au titre de l'article 90, paragraphe 1, de cette directive, étant donné que ces modalités ne sont pas réglées par ladite directive.

50 En ce qui concerne la situation en cause au principal, il ressort de la demande de décision préjudicielle que le droit autrichien ne comporte pas de réglementation prévoyant un droit des assujettis, tels que ceux visés dans cette demande, au versement d'intérêts lorsque le remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, ou le remboursement d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de cette directive, n'est pas effectué dans un délai raisonnable. Par ailleurs, s'agissant de l'article 27 de la directive 2008/9, les faits au principal ne relèvent pas du champ d'application de cette directive, celle-ci ne visant à régler, ainsi qu'il ressort de son article 1er, que les modalités du remboursement de la TVA en faveur d'assujettis non établis dans l'État membre de remboursement et remplissant certaines conditions.

51 Dès lors, et eu égard à la liberté dont disposent les États membres, ainsi que relevé au point 48 du présent arrêt, en ce qui concerne la fixation des modalités du remboursement de la TVA, il ne saurait être procédé à une application, même par analogie, de l'article 27 de la directive 2008/9, y compris en ce qui concerne la période pour laquelle, en vertu de cette disposition, des intérêts de retard seraient dus. En outre, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 44 de ses conclusions, il n'existe pas de lacune réglementaire au niveau du droit de l'Union qui devrait être comblée par une telle application par analogie de la réglementation figurant à ladite disposition.

52 Il y a lieu, toutefois, de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, tant les autorités administratives que les juridictions nationales chargées d'appliquer, dans le cadre de leurs compétences respectives, les dispositions du droit de l'Union ont l'obligation d'assurer le plein effet de ces dispositions (arrêt du 5 mars 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, point 91 et jurisprudence citée).

53 En particulier, le principe d'interprétation conforme du droit interne, en vertu duquel la juridiction nationale est tenue de donner au droit interne, dans toute la mesure du possible, une interprétation conforme aux exigences du droit de l'Union, est inhérent au système des traités, en ce qu'il permet à la juridiction nationale d'assurer, dans le cadre de ses compétences, la pleine efficacité du droit de l'Union lorsqu'elle tranche le litige dont elle est saisie [arrêt du 19 novembre 2019, A. K. e.a. (Indépendance de la chambre disciplinaire de la Cour suprême), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, point 159]. Cette obligation d'interprétation conforme du droit national requiert que la juridiction nationale prenne en considération, le cas échéant, l'ensemble du droit national pour apprécier dans quelle mesure celui-ci peut recevoir une application telle qu'il n'aboutit pas à un résultat contraire au droit de l'Union (arrêt du 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, point 59 et jurisprudence citée).

54 Cela étant, le principe d'interprétation conforme du droit national connaît certaines limites. Ainsi, l'obligation, pour le juge national, de se référer au contenu du droit de l'Union lorsqu'il interprète et applique les règles pertinentes du droit interne est limitée par les principes généraux du droit, en ce compris le principe de sécurité juridique, et ne peut servir de fondement à une interprétation contra legem du droit national (voir, en ce sens, arrêt du 13 juillet 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, point 44 et jurisprudence citée).

55 En l'occurrence, il incombera notamment à la juridiction de renvoi d'examiner s'il est possible d'assurer le plein effet du droit de l'Union en prenant en considération l'ensemble du droit national et en procédant à une application par analogie de dispositions de ce dernier droit.

56 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre aux trois questions que l'article 90, paragraphe 1, et l'article 183 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'un remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de cette directive doit, tout comme un remboursement d'un excédent de TVA au titre de l'article 183 de ladite directive, donner lieu au versement d'intérêts lorsqu'il n'est pas effectué dans un délai raisonnable. Il incombe à la juridiction de renvoi de faire tout ce qui relève de sa compétence pour assurer le plein effet de ces dispositions en procédant à une interprétation du droit national conforme au droit de l'Union.

Sur les dépens

57 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 (deuxième chambre) dit pour droit :

L'article 90, paragraphe 1, et l'article 183 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 fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'un remboursement résultant d'une régularisation de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de cette directive doit, tout comme un remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'article 183 de ladite directive, donner lieu au versement d'intérêts lorsqu'il n'est pas effectué dans un délai raisonnable. Il incombe à la juridiction de renvoi de faire tout ce qui relève de sa compétence pour assurer le plein effet de ces dispositions en procédant à une interprétation du droit national conforme au droit de l'Union.

Signatures