Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges)

3 juin 2026 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de TVA – Directive 2006/112/CE – Régularisation de la TVA indûment facturée – Opérations relevant d'une période clôturée par un contrôle fiscal – Réglementation nationale subordonnant l'ouverture d'un nouveau contrôle à un fait nouveau mis au jour par le contribuable – Principe d'effectivité – Principe de neutralité fiscale – Proportionnalité »

Dans l'affaire T-198/25,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie), par décision du 19 février 2025, parvenue à la Cour le 4 mars 2025, dans la procédure

G Kft.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LE TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges),

composé de Mme N. Półtorak, présidente, M. G. Hesse, Mme G. Steinfatt, MM. D. Petrlík (rapporteur) et I. Dimitrakopoulos, juges,

avocate générale : Mme M. Brkan,

greffière : Mme A. Juhász-Tóth, administratrice,

vu la transmission par la Cour de la demande préjudicielle au Tribunal le 25 mars 2025, en application de l'article 50 ter, troisième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

vu la matière visée à l'article 50 ter, premier alinéa, sous a), du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et l'absence de question indépendante d'interprétation au sens de l'article 50 ter, deuxième alinéa, dudit statut,

vu la phase écrite de la procédure,

à la suite de l'audience du 17 décembre 2025,

* Langue de procédure : le hongrois.

considérant les observations présentées :

– pour G, par Me A. Németh, ügyvéd,

– pour le gouvernement hongrois, par M. M. Fehér et Mme R. Kissné Berta, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par MM. M. Herold et A. Sipos, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 167, 168, 179, 180, 183, 250 et 252 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 des principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant G Kft. à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie) au sujet de la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) indûment facturée par cette société.

Cadre juridique

Droit de l'Union

3 L'article 203 de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

Droit hongrois

4 L'article 54, paragraphe 5, de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi no CL de 2017, instituant un code de procédure fiscale) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) dispose ce qui suit :

« À partir du moment où un contrôle fiscal a débuté, les impôts et les subventions examinés dans le cadre de ce contrôle ne peuvent plus faire l'objet d'une correction par la voie d'une autorectification pour la période contrôlée. Le contribuable ne peut pas rectifier les impôts et subventions fixés a posteriori par l'administration fiscale. Une rectification concernant les impôts, les subventions et la période contrôlée est considérée comme une autorectification effectuée avant le début du contrôle si le contribuable a soumis (par voie postale) la déclaration d'autorectification à l'administration fiscale au plus tard la veille de la notification préalable du contrôle ou, à défaut, de la signification de la lettre de mandat ou, à défaut, de sa remise. »

5 L'article 89, paragraphe 2, de l'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (loi nº CLI de 2017, portant organisation de l'administration fiscale) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) énonce ce qui suit :

« Si les conditions prévues par la loi sont réunies, un contrôle peut également avoir lieu pour une période clôturée par un contrôle (nouveau contrôle). »

6 L'article 92 de la loi portant organisation de l'administration fiscale est libellé ainsi :

« Pour une période de déclaration clôturée par un contrôle fiscal, les impôts ou les subventions peuvent faire l'objet d'un nouveau contrôle

[...]

b) à la demande du contribuable dans l'hypothèse où la clarification d'un élément de fait nouveau ou d'une circonstance nouvelle mis au jour par le contribuable entraînerait une modification des constatations du contrôle précédent, à condition que cet élément de fait nouveau ou cette circonstance nouvelle n'ait pas été auparavant à la disposition du contribuable et n'ait pas pu être à la disposition du contribuable agissant de bonne foi, ou n'ait pas été auparavant connu du contribuable et n'ait pas non plus pu être connu de ce contribuable agissant de bonne foi,

[...] »

Litige au principal et question préjudicielle

7 G est une société de droit hongrois dont l'activité principale consiste à louer des plateaux et des bacs consignés et réutilisables (ci-après les « biens concernés ») à des producteurs de fruits, des détaillants, des grossistes et des transformateurs de produits alimentaires.

8 Dans le cadre de l'activité mentionnée au point 7 ci-dessus, G pratiquait un système de dépôt en vertu duquel, à la livraison des biens concernés, elle facturait des frais de dépôt à ses clients afin que ceux-ci lui restituent les biens livrés dans le délai déterminé. Si le client ne restituait qu'une partie de ces biens, les factures relatives aux frais de dépôt étaient rectifiées. Si le client restituait la totalité desdits biens, ces factures étaient annulées. Les factures de frais de dépôt émises par G mentionnaient la TVA.

9 Par des décisions fiscales anticipées du 1er juin 2015 (ci-après les « décisions fiscales anticipées »), le Nemzetgazdasági Minisztérium (ministère de l'Économie, Hongrie) a considéré que les opérations de dépôt en cause ne relevaient pas du champ d'application de la TVA et que, s'agissant des opérations de dépôt pour lesquelles la TVA avait été indûment facturée, G avait le droit d'émettre des factures rectificatives ne mentionnant pas la TVA et de corriger ses déclarations de TVA par la voie d'une « autorectification ». G a cessé de mentionner la TVA sur ses factures de frais de dépôt après le 9 novembre 2015.

10 Le 12 décembre 2017, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (direction des impôts et des douanes du département de Heves, relevant de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après l'« autorité fiscale de premier degré ») a engagé, auprès de G, un contrôle fiscal portant, en matière de TVA, sur la période allant de

janvier 2015 à juillet 2017 (ci-après la « période examinée »). En vertu de la réglementation nationale applicable, G ne pouvait plus, à compter du début de ce contrôle, corriger ses déclarations de TVA au titre de cette période par la voie d'une « autorectification ».

11 Par une décision du 19 juillet 2018, l'autorité fiscale de premier degré a clôturé le contrôle fiscal sans faire de constatations en matière de TVA. G n'ayant pas introduit de réclamation contre cette décision, celle-ci est devenue définitive le 22 août 2018. La période examinée devait dès lors être considérée, en vertu de la réglementation nationale applicable, comme une « période clôturée par un contrôle ».

12 Le 13 novembre 2020, G a demandé à l'autorité fiscale de premier degré de procéder à un nouveau contrôle de la TVA au titre de la période examinée. À l'appui de sa demande, elle s'est notamment référée aux décisions fiscales anticipées et a indiqué qu'elle avait constaté, après la clôture du contrôle fiscal précédent, que certaines des factures rectificatives de frais de dépôt qu'elle avait émises n'avaient pas été incluses dans les déclarations de TVA au titre de la période examinée et que d'autres n'avaient été émises qu'après le début dudit contrôle. Elle estimait que les éléments ainsi mis au jour devaient lui ouvrir droit, dans le cadre d'un nouveau contrôle, à un remboursement de TVA au titre de cette période.

13 Par une décision du 26 novembre 2020, l'autorité fiscale de premier degré a rejeté la demande de nouveau contrôle, sans examen au fond, en estimant que les conditions prévues à l'article 92, sous b), de la loi portant organisation de l'administration fiscale n'étaient pas remplies. Elle a considéré que les décisions fiscales anticipées ne constituaient pas des éléments de fait nouveaux ou des circonstances nouvelles, au sens de cette disposition, justifiant un nouveau contrôle fiscal, au motif que G avait eu la possibilité d'effectuer une « autorectification » de la TVA avant le contrôle fiscal précédent, à la suite de l'émission de ces décisions. De même, elle a estimé que les factures non incluses dans les déclarations de TVA au titre de la période examinée ne constituaient pas de tels éléments de fait nouveaux ou de telles circonstances nouvelles, dans la mesure où les pièces justificatives afférentes à ces factures étaient déjà à la disposition de G lors du contrôle fiscal précédent.

14 Par une décision du 18 janvier 2021, la direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes a confirmé, sans examen au fond, la décision de l'autorité fiscale de premier degré. Elle a notamment relevé que, entre l'adoption des décisions fiscales anticipées, le 1er juin 2015, et le début du contrôle fiscal précédent, le 12 décembre 2017, G avait eu la possibilité de corriger la TVA indûment facturée par la voie d'une « autorectification ».

15 G a introduit un recours contre la décision du 18 janvier 2021 devant la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie), la juridiction de renvoi, en faisant valoir que cette décision violait les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité. Elle a notamment soutenu que les rectifications auxquelles elle entendait procéder portaient sur une période pour laquelle le délai de prescription n'était pas encore expiré et qu'elle n'avait pas pu contester son imposition à la TVA dans le délai légal, car elle ne disposait pas, à l'époque, des justificatifs des rectifications opérées.

16 La juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité avec le droit de l'Union européenne des conditions, prévues à l'article 92, sous b), de la loi portant organisation de l'administration fiscale, auxquelles doit satisfaire une demande de nouveau contrôle fiscal pour une période clôturée par un contrôle.

17 Cette juridiction relève que, en vertu de l'article 92, sous b), de ladite loi, un nouveau contrôle ne peut être effectué que si le contribuable met au jour un élément de fait nouveau ou une circonstance nouvelle, entraînant une modification des constatations du contrôle précédent, qui n'était pas auparavant à sa disposition et ne pouvait pas être à la disposition du contribuable agissant de bonne foi, ou qui n'était pas auparavant connu de lui et ne pouvait pas non plus être connu du contribuable agissant de bonne foi. Elle ajoute que, selon l'interprétation de la direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, un tel élément de fait nouveau ou une telle circonstance nouvelle ne peut être valablement invoqué que dans le cas où le contribuable, en raison d'une circonstance extérieure et sans faute de sa part, n'a été qu'ultérieurement en mesure d'apporter les rectifications nécessaires.

18 Dans ces conditions, la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Faut-il interpréter les articles 167, 168, 179, 180, 183, 250 et 252 de la [directive TVA], ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, en ce sens que ceux-ci ne font pas obstacle à une réglementation ou disposition nationale – à savoir l'article 92, sous b), de [la loi portant organisation de l'administration fiscale] – ou à une pratique portant sur l'interprétation ou l'application d'une réglementation ou disposition nationale, en vertu de laquelle, ou desquelles, en ce qui concerne une période clôturée par un contrôle, la rectification et le remboursement de la [TVA] indûment facturée ne sont possibles, dans l'hypothèse d'éléments de fait nouveaux, ou de circonstances nouvelles, que si ceux-ci n'étaient pas auparavant à la disposition du contribuable et ne pouvaient pas être à la disposition du contribuable agissant de bonne foi, ou n'étaient pas auparavant connus du contribuable et ne pouvaient pas non plus être connus de ce contribuable agissant de bonne foi, et ce même en l'absence de risque de perte de recettes fiscales, la taxe indûment facturée dont la rectification est sollicitée ayant en effet été versée au budget de l'État ? »

Sur la question préjudicielle

19 À titre liminaire, en premier lieu, il convient de relever que la circonstance qu'une juridiction nationale a, sur un plan formel, formulé sa demande de décision préjudicielle en se référant à certaines dispositions du droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce que le juge de l'Union fournisse à cette juridiction tous les éléments d'interprétation qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, au juge de l'Union d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments de droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige (arrêt du 14 février 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, point 28).

20 En l'occurrence, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, le litige au principal ne porte que sur une demande de régularisation de la TVA indûment facturée. Or, dans sa question, la juridiction de renvoi vise les articles 167, 168, 179, 180 et 183 de la directive TVA, qui concernent le droit à déduction de la TVA, ainsi que les articles 250 et 252 de cette directive, qui prévoient l'obligation pour l'assujetti de déposer des déclarations de TVA et qui encadrent le droit des États membres en ce qui concerne les délais pour satisfaire à cette obligation. Dans la mesure où le litige au principal ne porte pas sur ces aspects et où la décision de renvoi ne précise pas les raisons pour lesquelles l'interprétation de ces dispositions est sollicitée, il n'y a pas lieu pour le Tribunal de se prononcer sur ces dernières.

21 En deuxième lieu, conformément à la jurisprudence de la Cour, dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle un assujetti a payé une somme correspondant à une TVA indûment facturée pour laquelle une dette fiscale est née au titre de l'article 203 de la directive TVA, il appartient, en principe, à l'émetteur de la facture de procéder à la régularisation de celle-ci, étant entendu que, en l'absence de disposition, dans la directive TVA, relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée, il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles cette TVA peut être régularisée (voir arrêt du 13 mars 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, point 35 et jurisprudence citée).

22 Plus concrètement, afin d'assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi (voir arrêt du 13 mars 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, point 36 et jurisprudence citée) ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, point 33 et jurisprudence citée).

23 S'agissant de la relation entre les deux conditions mentionnées au point 22 ci-dessus, la Cour a jugé que, lorsque l'émetteur de la facture avait, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, la régularisation de la TVA ne pouvait pas être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture (voir, en ce sens, arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 28).

24 En l'occurrence, ainsi que cela ressort du libellé même de la question préjudicielle, la juridiction de renvoi a formulé celle-ci en partant de la prémisse selon laquelle le risque de perte de recettes fiscales avait été éliminé dans le litige au principal.

25 Dans la mesure où il incombe au Tribunal de prendre en compte le contexte factuel et réglementaire dans lequel s'insère la question préjudicielle, tel que défini par la juridiction de renvoi (voir, en ce sens, arrêt du 17 mars 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, point 92 et jurisprudence citée), il n'appartient pas au Tribunal de vérifier l'exactitude de l'appréciation de la juridiction de renvoi mentionnée au point 24 ci-dessus.

26 En troisième lieu, ainsi qu'il résulte de la décision de renvoi et des précisions fournies lors de l'audience devant le Tribunal, la disposition nationale visée par la question préjudicielle, à savoir l'article 92, sous b), de la loi portant organisation de l'administration fiscale, prévoit les conditions procédurales dans lesquelles un assujetti peut exercer son droit à la régularisation de la TVA au titre d'une période ayant déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal.

27 Selon l'article 92, sous b), de la loi portant organisation de l'administration fiscale, pour une période ayant déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal, la régularisation de la TVA est possible dans le cadre d'un nouveau contrôle fiscal, dont l'ouverture est néanmoins subordonnée à la condition selon laquelle l'assujetti doit invoquer un nouvel élément de fait ou une nouvelle circonstance, entraînant une modification des constatations du contrôle fiscal précédent, qui ne lui était pas connu ou n'était pas à sa disposition auparavant et qui ne pouvait pas être connu ou à la disposition d'un assujetti agissant de bonne foi.

28 S'agissant, plus particulièrement, de la notion de « bonne foi » prévue par ladite disposition, et comme l'ont confirmé toutes les parties intéressées ayant participé à l'audience devant le Tribunal, cette notion ne porte pas sur la question de savoir si l'assujetti était de bonne foi

lorsqu'il a émis une facture mentionnant erronément la TVA, mais sur celle de savoir si l'assujetti qui invoque un élément nouveau afin d'obtenir l'ouverture d'un nouveau contrôle fiscal ne pouvait pas, auparavant, connaître cet élément ou en disposer. Il s'ensuit que la condition de bonne foi prévue par la disposition nationale visée par la question préjudicielle ne correspond pas à la notion de « bonne foi » au sens de la jurisprudence mentionnée au point 23 ci-dessus.

29 Au vu de ce qui précède, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA ainsi que les principes d'effectivité, de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui subordonne l'exercice du droit à la régularisation de la TVA indûment facturée au titre d'une période ayant déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal à des conditions liées à la présentation d'un nouvel élément susceptible d'entraîner une modification des constatations de ce contrôle, et ce même en l'absence de risque de perte de recettes fiscales.

30 En vue de répondre à cette question, il y a lieu de rappeler que, en l'absence de réglementation de l'Union en matière de demandes de restitution de taxes, les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union relèvent de l'ordre juridique interne de chaque État membre en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire ne pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (voir arrêt du 11 avril 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, point 39 et jurisprudence citée).

31 En ce qui concerne le principe d'effectivité, sur lequel portent les interrogations de la juridiction de renvoi, la Cour a déjà jugé que la possibilité d'introduire une demande de remboursement de la TVA sans aucune limitation dans le temps allait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et à ses obligations envers l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause. À cet égard, il découle notamment de la jurisprudence que le principe d'effectivité n'est pas méconnu lorsque l'assujetti dispose, en vertu des modalités procédurales prévues par le droit national, d'une période raisonnable pour exercer ses droits, à l'issue de laquelle cet exercice n'est plus possible, dans l'intérêt de la sécurité juridique, qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, l'existence de telles limitations temporelles n'est pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union, même si leur application peut conduire au rejet, total ou partiel, de l'action intentée (voir, en ce sens, arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 32 et jurisprudence citée).

32 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité des dispositions procédurales nationales avec le principe d'effectivité eu égard à l'ensemble des circonstances de l'affaire au principal. Le Tribunal peut néanmoins lui fournir toute indication utile à cet égard (voir, en ce sens, arrêt du 12 février 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, point 27 et jurisprudence citée).

33 À cet égard, selon la jurisprudence de la Cour, la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés aux particuliers par le droit de l'Union doit être analysée en tenant compte de la place de cette

disposition dans l'ensemble de la procédure ainsi que du déroulement et des particularités de celle-ci devant les diverses instances nationales (voir arrêt du 14 février 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, point 40 et jurisprudence citée).

34 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, selon la réglementation nationale applicable au litige au principal, l'assujetti peut régulariser la TVA indûment facturée en présentant une déclaration d'« autorectification » à cet effet. Certes, à compter de l'ouverture d'un contrôle fiscal portant sur une période donnée, une « autorectification » ne peut plus être effectuée au titre de cette période, et ce même si le délai de prescription pour demander le remboursement de cette TVA n'est pas encore expiré.

35 Toutefois, comme la juridiction de renvoi l'a précisé dans sa réponse à la demande d'éclaircissements du Tribunal, d'une part, l'assujetti a, en vertu de la réglementation nationale applicable, la possibilité d'obtenir la régularisation de la TVA indûment facturée au titre de la période faisant l'objet du contrôle fiscal en soumettant les factures rectificatives au cours de celui-ci. D'autre part, cet assujetti peut également obtenir une telle régularisation en soumettant ces factures dans le cadre d'une réclamation contre la décision clôturant le contrôle fiscal.

36 À cet égard, il ressort des indications de la juridiction de renvoi que, compte tenu de la réglementation nationale applicable, G a disposé de plus de deux ans et demi, avant l'ouverture du contrôle fiscal, pour régulariser la TVA indûment facturée par la voie d'une « autorectification ». Par ailleurs, le contrôle fiscal, au cours duquel cette assujettie pouvait également obtenir une régularisation de la TVA en présentant des factures rectificatives, s'est étendu sur une période de plus de sept mois. En outre, G a disposé d'un délai supplémentaire pour obtenir cette régularisation en soumettant de telles factures dans le cadre d'une éventuelle réclamation contre la décision clôturant le contrôle fiscal.

37 Il s'ensuit, d'une part, que l'assujettie concernée disposait d'un laps de temps de plus de trois ans pendant lequel elle pouvait demander la régularisation de la TVA indûment facturée. Or, un tel délai présente, en principe, un caractère raisonnable au regard du principe d'effectivité (voir, par analogie, arrêt du 15 décembre 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, point 25).

38 D'autre part, rien dans le dossier dont dispose le Tribunal n'indique l'existence de circonstances particulières qui auraient objectivement empêché l'assujettie concernée d'obtenir la régularisation de la TVA en cause. À cet égard, G s'est limitée à faire valoir, en substance, que le nombre de factures qu'elle devait rectifier était élevé. Pourtant, cette seule circonstance n'apparaît pas susceptible de l'avoir empêchée de demander la régularisation de la TVA pendant la période mentionnée au point 37 ci-dessus.

39 Dès lors, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où l'assujetti dispose d'un laps de temps suffisant pour régulariser la TVA indûment facturée avant l'ouverture du contrôle fiscal, au cours de celui-ci ou dans le cadre de la réclamation contre la décision le clôturant, l'application d'une réglementation nationale telle que celle visée par la question préjudicielle, bien qu'elle puisse conduire à l'impossibilité d'obtenir la régularisation de cette TVA dans le cadre d'un nouveau contrôle fiscal, n'apparaît pas susceptible de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à la régularisation de la TVA.

40 Cette constatation n'est pas infirmée par la circonstance que le délai de prescription pour les opérations en cause au principal n'était pas encore expiré au moment de l'introduction de la demande de nouveau contrôle fiscal. En effet, le seul fait que la réglementation nationale prévoit, en plus du délai de prescription général, d'autres modalités procédurales encadrant l'exercice du droit à la régularisation de la TVA n'est pas contraire au principe d'effectivité, pour autant que l'application desdites modalités ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice de ce droit, comme cela découle de la jurisprudence citée au point 31 ci-dessus.

41 À cet égard, il ressort des informations fournies par la juridiction de renvoi que, en vertu de la réglementation nationale applicable, l'ouverture d'un contrôle fiscal au titre d'une période donnée modifie, indépendamment du délai de prescription, les modalités selon lesquelles l'assujetti peut obtenir la régularisation de la TVA au titre de cette période. Ainsi, une telle régularisation n'est plus possible au moyen d'une « autorectification », mais l'assujetti doit demander à l'administration fiscale de prendre en compte les factures rectificatives dans le cadre dudit contrôle fiscal, dans le cadre d'une éventuelle réclamation contre la décision le clôturant ou encore dans le cadre d'un nouveau contrôle fiscal, dont l'ouverture est cependant soumise aux conditions prévues par la disposition nationale visée par la question préjudicielle.

42 Or, l'application des modalités procédurales mentionnées au point 41 ci-dessus, qui existent indépendamment du délai de prescription général, n'est pas susceptible, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à la régularisation de la TVA, étant donné que, comme il a été constaté au point 37 ci-dessus, le laps de temps pendant lequel l'assujettie pouvait obtenir cette régularisation – avant l'ouverture du contrôle fiscal, au cours de celui-ci ou dans le cadre de la réclamation contre la décision le clôturant – présentait, en principe, un caractère raisonnable.

43 De même, les constatations énoncées au point 39 ci-dessus ne sont pas infirmées par les arrêts du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), et du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). En effet, les solutions dégagées dans ces arrêts concernaient des situations caractérisées par le fait que l'assujetti disposait d'un délai ou d'un laps de temps très court pour exercer ses droits (voir, en ce sens, arrêts du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 41, et du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 34). Or, ainsi qu'il a été rappelé au point 36 ci-dessus, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, l'assujetti a disposé d'un laps de temps bien plus long pour exercer son droit à la régularisation de la TVA indûment facturée, tant avant l'ouverture du contrôle fiscal que pendant celui-ci et dans le cadre d'une réclamation contre la décision le clôturant.

44 Pour le surplus, s'agissant des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, également visés par la question préjudicielle, il y a lieu de rappeler, d'une part, que le principe de neutralité fiscale est non pas une règle de droit primaire, mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement à d'autres principes, parmi lesquels figure le principe de sécurité juridique (voir arrêt du 7 juillet 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, point 49 et jurisprudence citée).

45 Par conséquent, le principe de neutralité fiscale ne saurait avoir pour effet, à lui seul, de permettre à un assujetti de régulariser la TVA indûment facturée dans une situation dans laquelle il n'a pas exercé son droit à une telle régularisation selon les règles procédurales prévues par le droit national, lorsque ces règles ne sont pas susceptibles de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice de ce droit (voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 7 juillet 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, point 50).

46 D'autre part, il est vrai que la Cour a jugé que, même lorsque la demande de remboursement de la TVA indûment versée résultait de la propre négligence de l'assujetti, l'État membre concerné devait recourir à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif visé par la réglementation nationale, portaient atteinte le moins possible aux principes posés par la législation de l'Union, tel le principe de neutralité de la TVA, et que, compte tenu de la place que ce principe occupait dans le système commun de TVA, une sanction consistant en un refus absolu du droit au remboursement de la TVA erronément facturée et indûment acquittée apparaissait disproportionnée (voir, en ce sens, arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, points 36 et 37 et jurisprudence citée).

47 Cependant, bien que l'application d'une réglementation nationale telle que celle visée par la question préjudicielle puisse conduire, dans certains cas, à un refus du droit au remboursement de la TVA dans le cadre d'un nouveau contrôle fiscal, il n'en reste pas moins que, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, l'assujetti n'a pas été privé de la possibilité d'exercer ce droit, de manière effective, avant l'ouverture du contrôle fiscal précédent, au cours de celui-ci et dans le cadre d'une réclamation contre la décision le clôturant. Dès lors, ladite application ne saurait être considérée comme consistant en un refus absolu du droit au remboursement de la TVA erronément facturée qui serait disproportionné par rapport à l'objectif consistant à garantir le respect du principe de sécurité juridique, tel qu'il a été rappelé au point 31 ci-dessus.

48 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que la directive TVA ainsi que les principes d'effectivité, de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui subordonne l'exercice du droit à la régularisation de la TVA indûment facturée au titre d'une période ayant déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal à des conditions liées à la présentation d'un nouvel élément susceptible d'entraîner une modification des constatations de ce contrôle, et ce même en l'absence de risque de perte de recettes fiscales, pour autant que l'assujetti concerné puisse exercer effectivement son droit à la régularisation pendant une période raisonnable.

Sur les dépens

49 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 au Tribunal, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges)

dit pour droit :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que les principes d'effectivité, de neutralité fiscale et de proportionnalité

doivent être interprétés en ce sens que :

ils ne s’opposent pas à une réglementation nationale qui subordonne l’exercice du droit à la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée indûment facturée au titre d’une période ayant déjà fait l’objet d’un contrôle fiscal à des conditions liées à la présentation d’un nouvel élément susceptible d’entraîner une modification des constatations de ce contrôle, et ce même en l’absence de risque de perte de recettes fiscales, pour autant que l’assujetti concerné puisse exercer effectivement son droit à la régularisation pendant une période raisonnable.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 3 juin 2026.

Signatures