

62016CC0387

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MACIEJ SZPUNAR

présentées le 5 octobre 2017 (1)

Affaire C-387/16

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

contre

Nidera BV

[demande de décision préjudicielle formée par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 183 – Déduction de la taxe payée en amont – Remboursement du trop-perçu de taxe – Paiement d'intérêts de retard du fait du remboursement tardif – Possibilité de réduire les intérêts dus pour des raisons non attribuables à l'assujetti – Neutralité fiscale – Principes d'équivalence et d'effectivité – Sécurité juridique et protection de la confiance légitime »

Introduction

1.

L'excédent de taxe payé doit être remboursé au contribuable dans un délai raisonnable. En cas de dépassement de ce délai, le contribuable doit être indemnisé par le versement d'intérêts de retard. Ces règles résultent des dispositions du droit de l'Union et de la jurisprudence de la Cour. Toutefois, dans des cas extrêmes, en application de ces règles, le contribuable est susceptible de recevoir, au titre des intérêts, un montant important par rapport au montant de la taxe à rembourser. La juridiction de renvoi soulève donc en l'espèce la question de savoir si, dans de telles circonstances particulières, l'application des règles citées ci-dessus sera limitée. Je pense que ce n'est pas le cas, et ce pour les raisons que je formulerai dans les présentes conclusions.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2.

Aux termes de l'article 183, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2) :

« 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. »

Le droit lituanien

3.

C'est l'article 91, paragraphe 10, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) qui fixe, en droit lituanien, le remboursement du trop-perçu de la TVA. Ce remboursement est effectué conformément aux règles contenues dans la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (loi sur l'administration de la fiscalité).

4.

En vertu de l'article 87, paragraphes 6, 7 et 9, de cette loi, la taxe indûment payée est remboursée à la demande du contribuable, en principe dans un délai de 30 jours. Dans les cas où un contrôle doit être effectué, le remboursement doit intervenir dans un délai de 20 jours à compter de l'adoption de la décision qui constate, suite au contrôle, le bien-fondé du remboursement. En cas de non-respect des délais de remboursement de l'excédent de taxe visés ci-dessus, au montant du remboursement s'ajouteront les intérêts au même taux que les intérêts imputés au contribuable en cas de paiement tardif de l'impôt ou de la taxe.

5.

En vertu de l'article 99 de cette même loi, c'est le ministère des Finances qui détermine le taux d'intérêt, en prenant en compte le taux d'intérêt annuel moyen des bons du Trésor émis au cours des trois derniers mois. Le taux d'intérêt est calculé en ajoutant à ce taux d'intérêt moyen dix points de pourcentage.

Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

6.

Nidera BV, société de droit néerlandais, a acheté entre février et mai 2008 des lots de blé à des producteurs lituaniens, en payant la TVA sur ces livraisons pour un montant de 11743259 litas lituaniens (LTL) (environ 3,4 millions d'euros). Nidera a par la suite exporté ce blé vers des pays tiers en appliquant un taux de TVA de 0 %.

7.

Nidera a été enregistrée en Lituanie en tant qu'assujettie à la TVA le 12 août 2008 et elle a demandé, dans sa déclaration de TVA couvrant la période du 12 au 31 août 2008, le remboursement de la TVA payée lors des transactions effectuées entre février et mai 2008. Par décision du 19 mars 2009, les autorités fiscales lituaniennes lui ont toutefois refusé ce droit au remboursement, en affirmant que, puisque Nidera n'était pas enregistrée en tant qu'assujettie à la TVA au jour de la transaction, elle n'avait pas le droit de déduire la taxe payée en amont.

8.

Nidera a engagé dans cette affaire une procédure judiciaire, qui a conduit la Cour à rendre un arrêt dans le cadre d'une procédure préjudicielle (3). À la suite de cet arrêt, Nidera a reçu, le 22 décembre 2010, un remboursement de TVA de 11743259 LTL, c'est-à-dire le montant correspondant à la taxe payée. Nidera a ensuite demandé le paiement des intérêts relatifs au remboursement tardif de la TVA. Les autorités fiscales lui ont versé 214902,27 LTL (environ 60000 euros) au titre des intérêts pour la période comprise entre la date du prononcé de l'arrêt de la Cour et la date du remboursement de la taxe. La réclamation de Nidera contre cette décision

auprès de l'autorité fiscale supérieure a été rejetée.

9.

Nidera a ensuite saisi le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie), en demandant que la décision susmentionnée soit annulée et qu'il soit ordonné à l'administration de lui verser 3864706,66 LTL (environ 1100000 EUR) au titre des intérêts pour la période comprise entre le 21 novembre 2008, c'est-à-dire la date de début du contrôle fiscal, et la date de remboursement de la TVA. Cette juridiction a partiellement accueilli les prétentions de Nidera, en lui accordant le paiement des intérêts pour la période à partir du 17 février 2009. L'autorité fiscale a interjeté appel de ce jugement devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), qui est la juridiction de renvoi dans la présente affaire.

10.

La juridiction de renvoi a des doutes sur la question de savoir si elle est compétente pour limiter le montant des intérêts versés au titre du retard de remboursement de la TVA indûment payée, du fait de l'importance du montant de ces intérêts par rapport au montant du principal et par rapport aux pertes effectivement subies par le contribuable. Dans ces conditions, le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Convient-il d'interpréter l'article 183 de la directive [2006/112], lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, en ce sens qu'il interdit de réduire les intérêts normalement dus en application de la législation nationale sur un trop-perçu (excédent de TVA) non remboursé (imputé) dans les délais, réduction qui serait motivée par des circonstances qui ne sont pas le fait de l'assujetti lui-même, telles que le rapport entre les intérêts et le montant du trop-perçu non remboursé dans les délais, la durée et les causes de ce non-remboursement, et les pertes réellement subies par l'assujetti ? »

11.

Cette demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 12 juillet 2016. Nidera, les gouvernements lituanien et tchèque ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Nidera, le gouvernement lituanien et la Commission ont été représentés lors de l'audience qui s'est tenue le 8 juin 2017.

Appréciation

12.

Par la question préjudicielle qu'elle pose dans la présente affaire, la juridiction de renvoi cherche en substance à déterminer si l'article 183 de la directive 2006/112, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il lui permet de réduire le montant des intérêts dus au contribuable au titre du remboursement tardif du trop-perçu de TVA, par rapport au montant des intérêts auquel il aurait normalement eu droit, pour des raisons liées à des circonstances qui ne sont pas le fait de l'assujetti lui-même, mais qui résultent de l'importance du montant de ces intérêts par rapport au montant du principal et par rapport aux pertes réellement subies par le contribuable.

Obligation de remboursement du trop-perçu de taxe

13.

À titre préliminaire, il convient de rappeler que l'obligation de remboursement, fondée sur l'article 183 de la directive 2006/112 lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, du trop-perçu de TVA ainsi que des intérêts lorsque le remboursement n'a pas été effectué dans un délai raisonnable résulte d'une jurisprudence bien établie de la Cour (4). Le point de départ pour calculer le montant des intérêts doit en principe être la date à laquelle le remboursement aurait dû avoir lieu (5). Le délai de remboursement peut être prorogé du fait de la nécessité d'effectuer un contrôle afin de déterminer le droit au remboursement de la taxe, toutefois, lorsque la durée de ce contrôle dépasse le temps nécessaire à sa mise en œuvre, le contribuable a également le droit au versement d'intérêts (6).

14.

Une règle similaire, c'est-à-dire l'obligation de remboursement avec intérêts, s'applique également dans le cas de la taxe perçue en violation du droit de l'Union (7). Il convient de considérer que cela concerne également, comme en l'espèce, la taxe qui a certes été payée conformément au droit de l'Union, mais dont le refus de remboursement est contraire à ce droit.

15.

Je pense donc qu'il est indéniable que Nidera, en vertu de l'article 183 de la directive 2006/112 lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, a le droit au remboursement de la TVA qui fait l'objet de la procédure au principal, ainsi qu'aux intérêts calculés à partir de la date à laquelle le remboursement de la taxe aurait dû avoir lieu en vertu des dispositions lituaniennes, après que le contrôle fiscal a été effectué (8). La décision de refus de rembourser la taxe, adoptée par les autorités fiscales lituaniennes le 19 mars 2009, était donc erronée et contraire au droit de l'Union.

16.

La juridiction de renvoi, sans contester ce droit sur le principe, soulève la question de savoir si, dans les circonstances particulières de la procédure au principal, dans lesquelles l'importance du retard de remboursement de la taxe a entraîné pour le contribuable le droit de percevoir des intérêts très élevés par rapport au montant du principal et susceptibles de dépasser le montant des pertes réelles subies par ce contribuable du fait du non-remboursement de la taxe, il est possible de faire limiter le montant de ces intérêts par une décision de justice.

Les principes d'équivalence et d'effectivité

17.

C'est la législation des États membres, en vertu du principe de l'autonomie procédurale, qui détermine les règles de remboursement des taxes versées en excès ou indûment, y compris le montant des éventuels intérêts. Ces règles doivent toutefois être conformes aux principes d'équivalence et d'effectivité (9).

Le principe d'équivalence

18.

Le principe d'équivalence exige que les règles relatives aux remboursements auxquels le contribuable a droit en vertu du droit de l'Union ne soient pas moins favorables que les règles concernant les droits similaires découlant du droit national.

19.

Il ne me semble pas, au vu des dispositions de droit lituanien citées dans la décision de renvoi, que les tribunaux disposent du pouvoir explicite de réduire le montant des intérêts versés aux contribuables au titre d'un retard de remboursement de taxe, par rapport au montant de ces intérêts découlant des dispositions légales. La décision de renvoi ne contient pas non plus d'informations relatives à la pratique des juridictions lituanienes à cet égard. Il est donc difficile de dire si la réduction des intérêts en cas de remboursement de la taxe sur le fondement du droit de l'Union constituerait un traitement moins favorable par rapport à la règle de remboursement des taxes appliquée en vertu du droit national.

20.

Il appartiendra donc à la juridiction de renvoi d'apprécier la question du respect du principe d'équivalence. Je crois toutefois que, s'il n'existe pas en droit lituanien de dispositions claires autorisant les tribunaux à réduire les intérêts, et s'il n'existe pas non plus de pratique judiciaire établie permettant un tel comportement des tribunaux par rapport aux remboursements de taxes effectués en vertu du droit national, la réduction des intérêts dus au titre de remboursement de la taxe sur le fondement du droit de l'Union, surtout si elle constituait un précédent, serait contraire au principe d'équivalence. Si la juridiction de renvoi devait constater que c'est effectivement le cas, cela serait en soi suffisant, selon moi, pour répondre par l'affirmative à la question préjudicielle.

Le principe d'effectivité

21.

Le principe d'effectivité exige quant à lui que les règles fixées par la législation nationale en ce qui concerne le droit de recours ne rendent pas l'exercice des pouvoirs découlant du droit de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile. La réponse à la question relative à la possibilité de réduire les intérêts dus au contribuable du fait du remboursement tardif de l'excédent de taxe à la lumière du principe d'effectivité nécessite une analyse plus approfondie.

22.

Ainsi que cela ressort de la jurisprudence citée ci-dessus, l'assujetti à la TVA, sur le fondement de l'article 183 de la directive 2006/112, a le droit au remboursement de la taxe payée lorsque le montant de cette taxe dépasse le montant de son droit à déduction de celle-ci. Cela découle de la structure de la TVA, dont la charge pèse sur la consommation de produits et de services, mais qui ne doit pas être supportée par les entreprises. C'est de cette structure que découle le principe de neutralité de la TVA pour les assujettis.

23.

Les remboursements d'impôts doivent être effectués dans un délai raisonnable, défini par les dispositions internes des États membres. Le dépassement d'un délai de remboursement raisonnable devrait entraîner la réparation du dommage subi par le contribuable pour cette raison, de manière à ce qu'il ne supporte de ce fait aucun risque financier (10).

24.

Les pertes que le contribuable est susceptible de subir du fait du retard de remboursement de la taxe peuvent être diverses. Elles résultent principalement de l'incapacité de disposer de ressources financières qui sont « gelées » sur le compte de l'autorité fiscale, alors que, dans des conditions normales, c'est-à-dire en cas de remboursement dans les délais, elles seraient à sa disposition.

25.

Les pertes de ce type ne sont pas faciles à calculer avec précision, en effet, elles consistent principalement en un manque à gagner (*lucrum cessans*), dont le contribuable aurait pu bénéficier en investissant les ressources financières, dans le cadre de ses activités ou bien dans des instruments financiers. On retrouve donc ici les difficultés qui sont typiquement rencontrées dans le calcul de revenus futurs, par leur nature incertains et non inconditionnels.

26.

Par conséquent, la forme de réparation généralement acceptée pour ce type de pertes est le versement d'intérêts, qui constituent une indemnisation forfaitaire. Cette forme d'indemnisation permet au créancier (en l'espèce le contribuable) d'obtenir une réparation équitable sans nécessité de présenter les preuves très difficiles à réunir du montant réel des pertes, tout en évitant au débiteur la nécessité de payer des sommes d'un montant imprévisible et potentiellement très élevé.

27.

Les intérêts de retard jouent également un autre rôle : ils constituent en effet une sanction, dont l'objectif est d'inciter le débiteur à payer le montant dû au créancier dans le délai imparti, sans quoi ce montant sera augmenté des intérêts. Je crois toutefois que, lorsque le débiteur est un État et le créancier un contribuable, la disproportion entre les capacités financières des deux parties fait que c'est cette fonction d'indemnisation qui joue le rôle le plus important. En effet, alors que, dans le budget de l'État, un montant dû à un contribuable déterminé constitue une quantité négligeable, ce même montant représente habituellement dans le budget du contribuable une part importante et peut même parfois être décisif pour ses liquidités.

28.

Les intérêts de retard sont habituellement déterminés sur la base du coût moyen de l'argent sur le marché bancaire. L'indemnisation sous forme d'intérêts a donc encore l'avantage supplémentaire de permettre au créancier d'obtenir les ressources dont il a besoin sous la forme d'un prêt bancaire, avec la garantie que la somme recouvrée sous forme d'intérêts de retard correspond approximativement aux coûts d'obtention de ce prêt.

29.

Le montant des intérêts de retard est habituellement déterminé par les dispositions de droit national des États membres. Du point de vue du droit de l'Union, à moins que ce montant n'ait été fixé à un niveau anormalement bas, ce qui serait contraire au principe d'effectivité, les États membres sont libres de déterminer le montant des intérêts en vertu de leur droit national dans le cadre de leur autonomie procédurale. Le montant des intérêts ainsi déterminé permet tant aux créanciers qu'aux débiteurs de prévoir précisément le montant futur de leurs droits ou, respectivement, de leurs obligations financières. La sécurité juridique est ainsi garantie.

30.

Partant, si l'article 183 de la directive 2006/112, lu conjointement avec le principe de neutralité fiscale, fait naître un droit pour le contribuable à recevoir dans un délai raisonnable le remboursement du trop-perçu de taxe, et que, en cas de dépassement de ce délai raisonnable, il a également le droit à une indemnisation pour les pertes subies du fait du retard de remboursement de la taxe, cela implique, à mon avis, le droit de recevoir la totalité du montant des intérêts au titre du remboursement tardif de la taxe, qui a été déterminé par le droit national de l'État membre concerné. La limitation du droit de recevoir des intérêts doit donc être considérée comme contraire au principe d'effectivité, dès lors qu'elle implique que l'exercice d'un droit découlant du droit de l'Union – consistant en un droit à l'indemnisation des pertes subies du fait du remboursement tardif de la taxe – est rendu impossible ou à tout le moins excessivement difficile. En outre, cette limitation est également contraire aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, dans la mesure où le contribuable, qui est dans cette situation le créancier des autorités fiscales, est en droit de s'attendre à recevoir l'intégralité des intérêts prévus par les dispositions légales. La limitation du droit à recevoir la totalité des intérêts ne devrait être possible que dans des situations particulières, lorsque ce retard de remboursement de la taxe découle de raisons imputables au contribuable. Ce n'est toutefois pas le cas dans l'affaire au principal.

31.

Selon moi, il convient également de considérer comme contraire au principe d'effectivité la possibilité pour le tribunal de réduire le montant des intérêts dus au contribuable lorsqu'un retard important dans le remboursement de la taxe, mais non imputable au contribuable, a donné le droit à celui-ci de recevoir des intérêts particulièrement élevés par rapport au montant du principal, dépassant potentiellement le préjudice réel subi par le contribuable du fait du remboursement tardif de la taxe.

32.

Une telle réduction du montant des intérêts dus impliquerait en effet inévitablement la nécessité pour le contribuable de prouver l'étendue du dommage réel (11). Comme je l'ai indiqué précédemment, cette preuve est particulièrement difficile à établir, dans la mesure où il s'agit d'une perte sous forme d'un manque à gagner, de sorte qu'elle est par nature malaisée à calculer et à prouver sans ambiguïté. La nécessité d'apporter de telles preuves rendrait donc excessivement difficile, et dans de nombreux cas probablement même impossible, l'exercice par le contribuable de son droit de recevoir le remboursement de la taxe ainsi qu'une indemnisation pour l'éventuel retard de ce remboursement. Les difficultés liées à ce type d'indemnisation de retard apparaissent plus clairement lorsqu'on les compare avec le mécanisme très simple du paiement d'intérêts de retard d'un montant déterminé à l'avance.

33.

Il est vrai que, ainsi que l'a indiqué la juridiction de renvoi, dans certains cas le montant des intérêts peut dépasser le dommage réel subi par le contribuable. Il s'agit cependant d'un phénomène normal lié à l'indemnisation forfaitaire, qui par nature reflète non pas les pertes réellement subies, mais les pertes approximatives et statistiquement probables que le contribuable serait susceptible de subir. L'indemnisation sous forme d'intérêts peut être, selon les situations, supérieure ou inférieure aux pertes réelles, toutefois, j'estime que cela ne justifie pas que l'on cesse de l'utiliser.

34.

Dans des situations particulières, par exemple lorsque le retard de paiement entraîne l'insolvabilité du créancier, celui-ci a la possibilité (ou son successeur) d'obtenir une indemnisation supérieure au montant des intérêts de retard. Cela s'applique également aux relations entre les États et les contribuables. Toutefois, une telle décision dépend uniquement de la volonté du créancier. La possibilité d'obtenir une indemnisation supérieure au montant des intérêts ne prive toutefois pas le créancier de la garantie que constituent les intérêts.

35.

Il en va de même en ce qui concerne le rapport entre le montant des intérêts et celui du principal. Le montant des intérêts découle du montant du principal et de la durée du retard de remboursement de la taxe. Si cette durée est particulièrement longue, le montant des intérêts peut atteindre, voire même dépasser, le montant du principal. Cela ne fait que refléter la durée de retard importante. À la base de l'institution des intérêts de retard se trouve l'hypothèse selon laquelle si le créancier avait disposé, pendant toute la durée du retard de paiement de ses créances, des sommes qui lui étaient dues, il aurait pu en tirer des revenus dont le montant cumulé aurait été proportionnel au temps passé et aurait également pu atteindre ou dépasser les sommes investies initialement. Le fait qu'il reçoit un montant équivalent à titre d'intérêts ne constitue donc pas un enrichissement sans cause, mais seulement la contrepartie de la privation de revenus entraînée par le retard de remboursement du principal.

36.

Enfin, il convient de rappeler que ce sont les États membres qui déterminent, dans le cadre de leur autonomie procédurale, le montant des intérêts de retard, y compris pour le retard de remboursement du trop-perçu de taxe. Partant, si l'État membre estime que le montant des intérêts déterminé par le droit national dépasse l'indemnisation équitable du préjudice causé par ce retard, il a la possibilité de le réduire par la voie législative. Néanmoins, tant que cette réduction législative n'a pas eu lieu, les contribuables tirant leur droit au remboursement de la taxe du droit de l'Union ont le droit de percevoir le montant total des intérêts découlant des dispositions en vigueur.

Observations relatives aux arguments présentés par le gouvernement lituanien

37.

Dans ses observations relatives à la présente affaire, le gouvernement lituanien invoque encore l'argument selon lequel les intérêts prévus par le droit lituanien en cas de remboursement tardif du trop-perçu de taxe ne constituent pas une réparation du préjudice subi par le contribuable du fait du retard de remboursement de la taxe, mais qu'ils ont un caractère purement pénal et visent à inciter les autorités fiscales à respecter le plus vite possible leurs obligations de remboursement de la taxe. Le gouvernement lituanien s'appuie sur le fait que ces intérêts sont déterminés au

même niveau que les pénalités de retard dues par les contribuables en cas de retard de paiement de la taxe, qui est le double des taux pratiqués dans le cadre des rapports de droit privé. Partant, le gouvernement lituanien estime que le taux des intérêts compensatoires devrait seulement être déterminé par la juridiction de renvoi dans la procédure au principal.

38.

Ces arguments ne me convainquent pas, pour plusieurs raisons.

39.

Premièrement, aucune information contenue dans la décision de renvoi ou dans les observations des parties n'indique l'existence d'une pratique en vertu de laquelle cette juridiction déterminerait, à la place du taux d'intérêt prévu par les dispositions de droit lituanien en cas de retard dans le remboursement de la taxe, un taux pour les intérêts compensatoires. Le représentant du gouvernement lituanien a du reste confirmé lors de l'audience qu'à sa connaissance, la présente affaire constituait un précédent. Partant, il convient dès lors de comprendre que dans les autres cas, y compris lorsque le remboursement de la taxe a lieu exclusivement sur la base du droit national, les contribuables reçoivent les intérêts dont le montant est prévu par la loi. L'application à l'espèce de la théorie présentée par le gouvernement lituanien reviendrait donc à accorder un traitement moins favorable aux réclamations fondées sur le droit de l'Union, ce qui serait contraire au principe d'équivalence et, pour cette raison, exclu (12).

40.

Deuxièmement, bien que les intérêts de retard aient habituellement, ainsi que je l'ai déjà mentionné, à la fois une fonction d'indemnisation et une fonction pénale (13), dans les relations entre l'État membre et les contribuables, l'importance de ces deux fonctions est distincte. En réalité, lorsque c'est le contribuable qui a le rôle du débiteur, la fonction pénale des intérêts a davantage d'importance, étant donné le caractère relativement négligeable des pertes entraînées pour le budget de l'État membre par le non-paiement de la taxe par un seul contribuable. Il en va différemment dans la situation inverse, lorsque c'est l'État membre qui est le débiteur du contribuable au titre de son obligation de remboursement de la taxe. En effet, dans un tel cas, l'efficacité de la fonction pénale des intérêts est généralement assez limitée, alors que leur fonction indemnitaire passe au premier plan, étant donné que les pertes subies par le contribuable du fait du retard de remboursement de la taxe sont susceptibles d'être très importantes par rapport à ses ressources financières globales. Je ne peux donc pas partager l'affirmation du gouvernement lituanien selon laquelle les intérêts de retard dus par les États membres aux contribuables du fait du remboursement tardif du trop-perçu de taxe ont une fonction identique, exclusivement ou principalement pénale, à celle des intérêts de retard de paiement de la taxe par le contribuable. Le fait que ces intérêts ont été fixés au même niveau est un choix technique du législateur lituanien.

41.

Troisièmement, la thèse présentée par le gouvernement lituanien signifierait que le droit lituanien ne détermine pas réellement de taux pour les intérêts dus aux contribuables du fait du remboursement tardif de la taxe. Cependant, dans les cas où ce remboursement est effectué sur la base du droit de l'Union, ce serait une violation de la jurisprudence citée dans les présentes conclusions (14) et du principe d'effectivité. Le droit au remboursement de la taxe assorti des intérêts de retard implique en effet non seulement le droit de recevoir les intérêts à un taux qui sera déterminé par le juge au cours de la procédure, mais aussi le droit de recevoir des intérêts dont le montant est connu à l'avance, fixé a priori par les dispositions de la loi. Le gouvernement

lituanien semble en revanche surestimer la portée de la liberté accordée aux États membres pour déterminer les règles de remboursement du trop-perçu de TVA. En effet, si l'article 183 de la directive 2006/112 dispose que les États membres déterminent les conditions dans lesquelles ils effectuent le remboursement du trop-perçu de TVA, le mode de détermination de ces conditions doit remplir certains critères minimaux de prévisibilité et de sécurité juridique. Il en va de même de la détermination du montant des intérêts auxquels le contribuable a droit du fait du remboursement tardif de la taxe, étant donné que le droit de recevoir des intérêts de retard fait partie du droit au remboursement du trop-perçu de la taxe. La détermination des conditions de remboursement, y compris du montant des intérêts, ne saurait donc être faite ad hoc ainsi que le souhaiterait le gouvernement lituanien, au moyen de décisions judiciaires adoptées dans des affaires spécifiques impliquant des contribuables particuliers. Ce mécanisme serait, selon moi, contraire au principe d'effectivité, étant donné qu'un élément essentiel de l'exercice effectif des pouvoirs conférés par le droit de l'Union est la certitude quant à la portée de ces pouvoirs et la protection de la confiance légitime en la matière.

42.

Le gouvernement lituanien suggère enfin que les intérêts pour remboursement tardif de la taxe prévus par le droit lituanien soient réduits, en les limitant à une seule composante, à savoir le taux d'intérêt moyen des bons du Trésor.

43.

Toutefois, en dehors du problème de l'incompatibilité probable d'une telle solution avec le principe d'équivalence, les bons du Trésor, en tant qu'instruments financiers jugés particulièrement sûrs, ont habituellement des taux très bas, bien inférieurs aux taux moyens des prêts bancaires. Les intérêts pour remboursement tardif de la taxe dont le montant serait limité au niveau du taux des bons du Trésor ne rempliraient donc pas, selon moi, leur fonction d'indemnisation, dès lors qu'ils ne permettraient même pas de compenser les coûts d'acquisition des ressources financières manquantes sur le marché bancaire. Ces intérêts ne rempliraient donc pas le rôle d'indemnisation pour le dommage subi par le contribuable du fait du remboursement tardif de la taxe et ils reporteraient sur lui en partie le risque financier lié à ce retard. La fixation des intérêts à un niveau si bas serait donc contraire au principe d'effectivité.

Résumé

44.

Pour résumer, j'estime que l'article 183 de la directive 2006/112, lu conjointement avec le principe de neutralité fiscale et à la lumière des principes d'équivalence et d'effectivité, exige qu'en cas de non-respect par l'autorité fiscale du délai raisonnable prévu par les dispositions nationales en vigueur pour le remboursement du trop-perçu de TVA, le contribuable reçoive le remboursement de cette taxe assorti du montant total des intérêts prévus par la législation nationale en vigueur, si le retard de remboursement de la taxe ne découlait pas du fait du contribuable.

Conclusion

45.

Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) :

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, lu conjointement avec le principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas, dans des circonstances qui ne sont pas le fait du contribuable, de réduire le montant des intérêts dus au contribuable du fait du remboursement tardif du trop-perçu de TVA par rapport au montant auquel il aurait normalement eu droit.

(1) Langue originale : le polonais.

(2) JO 2006, L 347, p. 1.

(3) Arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

(4) Voir, en dernier lieu, arrêt du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, points 18 à 22 et jurisprudence citée).

(5) Arrêt du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, point 23).

(6) Arrêt du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, point 24).

(7) Voir, en dernier lieu, arrêt du 30 juin 2016, Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horașiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, point 32 et jurisprudence citée).

(8) La question de la date à partir de laquelle il y a lieu de calculer les intérêts en cause dans la procédure au principal ne fait pas l'objet de la question préjudicielle. Je rappelle seulement que la juridiction de première instance dans la procédure au principal a considéré que les intérêts devaient être calculés à partir du 17 juillet 2009. Il convient toutefois de souligner que, contrairement à ce qui est affirmé par les autorités fiscales lituaniennes, le non-remboursement de la taxe en cause était contraire au droit de l'Union dès le début, et non pas seulement à partir du jour du prononcé de l'arrêt de la Cour du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Les arrêts rendus par la Cour dans le cadre des demandes de décision préjudicielle sont en effet de nature déclarative et définissent une interprétation des dispositions du droit de l'Union qui devait être appliquée à compter de l'entrée en vigueur de ces dispositions (voir, notamment, arrêts du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, point 16 ; du 19 octobre 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, point 33, et du 14 avril 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, point 53). Il est vrai qu'il est possible, dans des cas exceptionnels, de limiter les effets des arrêts dans le temps (voir arrêt du 14 avril 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, point 54), toutefois, la Cour ne l'a pas fait dans le cadre de l'arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

(9) Voir, en dernier lieu, arrêt du 30 juin 2016, Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horașiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, point 34 et jurisprudence citée).

(10) Voir arrêt du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, points 20 et 22 et jurisprudence citée).

(11) Je rappelle qu'en vertu de la loi lituanienne, il n'existe pas de dispositions précises définissant les règles pour une telle réduction des intérêts par le juge, et il est difficile d'imaginer que le tribunal les réduirait de manière complètement arbitraire sans tenir compte de la perte réelle subie par le contribuable.

(12) Voir point 20 des présentes conclusions.

(13) Voir point 27 des présentes conclusions.

(14) Voir points 13 et 14 des présentes conclusions.