



Vastuvõtmise kuupäev : 14/12/2022

Affaire C-674/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

31 octobre 2022

Juridiction de renvoi :

Rechtbank Gelderland (Pays-Bas)

Date de la décision de renvoi :

26 octobre 2022

Partie requérante :

Gemeente Dinkelland

Partie défendeur :

Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen,
kantoor Zwolle

ordonnance

RECHTBANK GELDERLAND (tribunal de Gueldre, Pays-Bas)

siégeant à Arnhem

Droit fiscal

[OMISSIS]

décision de la chambre à formation collégiale du 26 octobre 2022

dans le litige opposant

Gemeente Dinkelland (commune de Dinkelland), [OMISSIS], requérante

[OMISSIS]

au

ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle
(receveur des Impôts/Grandes entreprises, bureau de Zwolle), défendeur.

Procédure

Par une décision du 9 septembre 2020, le défendeur a rejeté la demande présentée par la requérante de remboursement des intérêts de recouvrement liés aux remboursements de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les exercices 2012 à 2016.

Le défendeur a confirmé la première décision par une décision sur réclamation du 15 juillet 2021.

La requérante a introduit un recours contre cette décision dans les délais.

Le défendeur a produit les documents relatifs à l'affaire et a déposé un mémoire en défense.

Par lettre datée du 8 mars 2022, la requérante a déposé un nouveau mémoire, dont une copie a été remise au défendeur.

La juridiction de renvoi a ensuite attribué l'affaire à une chambre à formation collégiale.

L'affaire a été examinée à l'audience du 24 mars 2022. [OMISSIS].

[OMISSIS] [Les parties ont eu la possibilité de réagir par écrit à l'arrêt Gräfendorfer ¹]. [OMISSIS]

[OMISSIS]

MOTIFS

Introduction

1. La présente affaire porte sur la question de savoir si des intérêts de retard doivent être accordés à la requérante au titre des remboursements de taxe sur le chiffre d'affaires accordés au motif que la taxe sur le chiffre d'affaires aurait été perçue antérieurement en violation du droit de l'Union.

2. Dans la réglementation néerlandaise, à la suite à l'arrêt Irimie ², le remboursement de ces intérêts moratoires a fait l'objet des dispositions de

¹ Arrêt du 28 avril 2022, Gräfendorfer Geflügel – und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a. (C-415/20, C-419/20 et C-427/20, EU:C:2022:306).

² Arrêt du 18 avril 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250).

l'article 28c de la Invorderingswet 1990 (loi de 1990 sur le recouvrement des impôts ; ci-après la « loi sur le recouvrement »).

3. À titre de précision, la juridiction de renvoi notera que les pouvoirs de l'administration fiscale néerlandaise sont exercés par deux fonctionnaires, l'inspecteur et le receveur. En bref, l'inspecteur détermine le montant de l'imposition matériellement due qu'il établit formellement dans un avis ou décision d'imposition. Le receveur perçoit l'imposition et, en cas de remboursement, la reverse. Le receveur est le fonctionnaire compétent pour statuer sur une demande de remboursement des intérêts de recouvrement visés à l'article 28c de la loi sur le recouvrement.

Les faits

4. La requérante est une municipalité néerlandaise. Elle exerce à la fois des activités non économiques, notamment des actes qu'elle accomplit en tant qu'autorité publique, et des activités économiques exonérées ou taxées. Pour ses activités économiques, la requérante est un assujetti au sens de l'article 9 de la directive TVA et un opérateur au sens de l'article 7 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après la « loi sur la TVA »)³. Pour autant que les conditions de déduction visées à l'article 168 de la directive TVA et dans la réglementation nationale qui est fondée sur cet article soient remplies, la requérante a le droit de déduire la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui a été portée en compte.

5. La requérante a rempli des déclarations TVA mensuelles. Au cours des exercices 2012 à 2016, la requérante a payé, pour chacun de ces exercices, les montants de TVA déclarés suivants :

2012	117 744 €
2013	52 394 €
2014	518 024 €
2015	912 615 €
2016	1 565 073 €

6. En vertu de la Wet op het BTW-compensatiefonds (loi sur le fonds de compensation de la TVA ; ci-après la « loi FCT »), une commune comme la demanderesse a droit à une contribution du fonds de compensation de la TVA (FCT) pour financer la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui est portée en compte par un opérateur ou qui est prélevée auprès d'elle. Le droit à une contribution n'existe qu'en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires porté en compte ou perçue pour les livraisons et prestations fournies à la commune que cette dernière

³ La loi sur la TVA concerne la transposition de la directive TVA en droit national.

utilise autrement que dans le cadre de ses activités économiques. Le droit à une contribution du FCT est cependant exclu lorsque les biens et services acquis sont utilisés pour des opérations qui seraient exonérées si elles étaient effectuées par la commune en tant qu'opérateur et dans la mesure où les biens et services acquis sont mis à la disposition de tiers particuliers (les motifs d'exclusion).

7. Le droit à une contribution du FCT est en substance le reflet du droit à la déduction en vertu de la loi sur la TVA et de la directive TVA. Les notions de la loi FCT et de la réglementation fondée sur cette loi ont donc la même signification que celle qu'elles ont dans la loi sur la TVA. L'inspecteur qui est compétent pour la requérante dans la mise en œuvre de la loi sur la TVA l'est donc également pour la mise en œuvre de la loi FCT. La requérante peut faire valoir son droit à une contribution du FCT en soumettant une déclaration dans le mois qui suit la fin de l'année civile pour laquelle une contribution est demandée. L'inspecteur établit ensuite le montant de la contribution dans les six mois suivant la fin de l'année civile concernée.

8. La requérante a soumis des déclarations et a reçu des contributions du FCT pour les années 2012 à 2016.

9. Pour chaque facture qui lui est délivrée et sur laquelle figure la taxe sur le chiffre d'affaires, la requérante doit déterminer si la prestation acquise est directement imputable à une activité économique (taxée ou exonérée) ou directement imputable à une activité non économique. Si elle est imputable à une activité économique, la requérante doit déterminer s'il existe un droit à déduction. Il s'agit de déterminer si la prestation acquise est imputable à une opération taxée ou à une opération exonérée, ou si la déduction est exclue, par exemple en raison de l'utilisation à des fins personnelles par le personnel de la requérante. Si elle est imputable à une activité non économique, la requérante doit établir si les motifs d'exclusion d'une contribution du FCT s'appliquent.

10. Dans le cas où la livraison ou prestation ne peut être directement imputée à une activité déterminée, la notion de frais généraux peut éventuellement intervenir. Pour les frais généraux, la requérante a droit en partie à une déduction au titre de la loi sur la TVA et en partie à une contribution du FCT. Pour déterminer l'étendue du droit à la déduction et du droit à une contribution du FCT, la requérante applique une clé de ventilation. Cette clé de ventilation est également désignée par les parties comme le pourcentage de mixité. Le pourcentage de mixité indique quelle partie de la taxe sur le chiffre d'affaires portée en compte (taxe en amont) est déductible et pour quelle partie de cette taxe il existe un droit à une contribution du FCT. Le pourcentage de mixité est essentiellement une clé de ventilation en vue de l'imputation de la taxe en amont aux activités économiques et aux activités non économiques⁴. La loi sur la TVA ne contient aucune règle quant à la manière dont une telle ventilation doit être

⁴ On parle également de ventilation au prorata. Voir arrêt du 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166).

effectuée. En vertu d'un règlement d'application basé sur la loi FCT⁵, l'étendue du droit à une contribution est déterminée sur la base de l'utilisation effective des biens et services. Ce règlement n'indique cependant de manière plus détaillée comment il doit être procédé à la ventilation lorsqu'un bien ou un service est utilisé à la fois pour des activités économiques et des activités non économiques. Il convient de noter que la loi FCT et les règlements qui en découlent ne s'appliquent qu'aux municipalités, provinces et organismes publics régionaux autorisés à octroyer des concessions de transport public.

11. En vertu de l'article 186 de la Gemeentewet (loi sur les municipalités) et du Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (décret sur le budget et la reddition de comptes des provinces et des municipalités, ci-après le « décret budgétaire »), la requérante est tenue d'établir le budget, les modifications du budget, les prévisions pluriannuelles, les comptes annuels et le rapport annuel conformément aux règles qu'il contient. La requérante a organisé sa comptabilité de manière à pouvoir se conformer à ces règles nationales. Par le passé, la requérante avait convenu avec l'inspecteur du pourcentage de mixité à appliquer. Le pourcentage de mixité était de 97,3 % en ce qui concernait le droit à une contribution du FCT et de 1 % dans la mesure où il s'agissait du droit à une déduction au titre de la loi sur la TVA. Le pourcentage de mixité a donc été calculé sur la base d'une méthodologie dans laquelle la comptabilité de la requérante a servi de base. Cette méthodologie part des coûts comptabilisés dans la comptabilité et ne peut donc en principe être appliquée que sur la base des données définitives, à la fin d'une année civile. Cette méthodologie a été approuvée par l'inspecteur. Le décret budgétaire a été modifié avec effet au 14 avril 2016. À la suite de ces modifications, des ajustements ont dû être apportés dans la comptabilité de la requérante, avec pour conséquence qu'il n'était plus possible d'appliquer la méthodologie initiale pour calculer le pourcentage de mixité. La requérante a calculé le pourcentage de mixité appliqué à partir de 2016 sur la base d'une nouvelle méthodologie. Comme cette question concernait toutes les municipalités néerlandaises, des concertations ont eu lieu à cet égard au niveau national, au sein de l'administration fiscale. L'inspecteur a finalement approuvé en 2020, suite aux résultats des consultations nationales, la nouvelle méthodologie élaborée par la requérante. Par ailleurs, un changement dans (la qualification fiscale de) certaines activités a eu lieu, changement qui a affecté le calcul du pourcentage de mixité.

12. Sur la base de la nouvelle méthodologie, la requérante a effectué un nouveau calcul du pourcentage de mixité pour l'année 2016, qui s'est établi à 90,77 % pour le droit à une contribution du FCT et à 8,23 % pour le droit à déduction. L'application du nouveau pourcentage de mixité a entraîné des rectifications de la taxe en amont déductible et du droit à une contribution du FCT.

⁵ Article 7, paragraphe 1, de l'Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds (règlement d'exécution du fond de compensation TVA).

13. Par ailleurs, la requérante a fait procéder à un examen de sa comptabilité, dans le cadre duquel diverses prestations ont fait l'objet d'une réévaluation et une enquête a été menée concernant plusieurs centaines de postes débiteurs et créditeurs. Il en est notamment résulté que des prestations jusqu'alors considérées comme non taxées devaient néanmoins entraîner un assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires, avec pour résultat qu'il existait également un droit à la déduction de la taxe en amont, tandis qu'une contribution du FCT avait été réclamée à tort au lieu de ladite déduction de la taxe en amont, ou inversement. Sur la base de ces conclusions, la requérante a corrigé dans sa comptabilité les erreurs qu'elle avait elle-même commises pour les exercices 2012 à 2016. Ces corrections ont également entraîné des rectifications au titre de la loi sur la TVA et concernant le FCT. En ce qui concerne la loi sur la TVA, les rectifications en question portent principalement sur des erreurs qui ont eu des conséquences sur le droit à déduction au titre de la loi sur la TVA, mais aussi, dans certains cas, sur la taxe sur le chiffre d'affaires due par la requérante.

14. Les rectification calculées par la requérante ont eu pour conséquence que la requérante était encore redevable de montants de taxe sur le chiffre d'affaires pour la période 2012 à 2016, qu'elle devait encore rembourser des montants reçus du FCT et qu'elle avait encore un droit à déduction ou un droit à une contribution du FCT. Ce sont les montants suivants, en euros, qui étaient en cause ⁶ :

Exercice		Nouveau calcul du pourcentage de mixité	Correction des erreurs dans la comptabilité	Total
2012	TVA	-	30 530	30 530
	FCT	-	4 259	4 259
2013	TVA	-4 245	23 400	19 155
	FCT	-150 966	-66	-151 032
2014	TVA	202 703	28 436	231 139
	FCT	33 887	-32 799	1 088
2015	TVA	199 524	18 921	218 445
	FCT	-42 895	-284	-43 179
2016	TVA	196 656	10 018	206 674
	FCT	-48 233	17 680	-30 553

15. Par courrier du 29 septembre 2017, la requérante a introduit une réclamation contre le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2016 et a demandé le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les montants précités. Dans ce courrier, la requérante a également demandé que les montants relatifs au FCT soient corrigés.

⁶ Les montants positifs sont les montants à rembourser à la requérante, les montants négatifs sont les montants à percevoir auprès de la requérante.

16. L'inspecteur a suivi les corrections calculées par la requérante. Il a fixé le droit à une contribution du FCT pour les exercices 2012 à 2016 aux montants corrigés. Par des décisions du 1^{er} juillet 2020, l'inspecteur a accordé des remboursements de la taxe sur le chiffre d'affaires et fixé les intérêts fiscaux pour les montants suivants :

Année	Remboursement	Intérêts fiscaux
2012	30 530 €	3 068 €
2013	19 155 €	2 055 €
2014	231 139 €	24 787 €
2015	218 445 €	23 425 €
2016	206 674 €	22 163 €

17. L'inspecteur a accordé des intérêts fiscaux, en vertu de l'article 30ha de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen (loi générale sur les impôts de l'État, ci-après la « loi sur les impôts ») pour la période prenant cours huit semaines après la réception de la demande et prenant fin quatorze jours après la notification de la décision de remboursement. Le défendeur a versé à la requérante les montants établis par l'inspecteur.

18. Par lettre du 31 juillet 2020, la requérante a demandé au défendeur le remboursement des intérêts de recouvrement prévus à l'article 28c de la loi sur le recouvrement en relation avec les remboursements de la taxe sur le chiffre d'affaires accordés pour la période prenant cours le jour du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette demande a été rejetée par le défendeur. Le défendeur a également rejeté la réclamation introduite à cet égard.

Le litige

19. L'objet du litige est de savoir si la requérante a droit, en vertu de l'article 28c de la loi sur le recouvrement, à l'octroi d'intérêts de recouvrement sur les remboursements de TVA accordés par l'inspecteur pour les exercices 2012 à 2016.

20. Ce dont il est question dans la présente affaire, c'est de l'octroi d'intérêts de recouvrement à compter du moment où la taxe sur le chiffre d'affaires a été payée conformément à la déclaration et jusqu'à l'octroi des remboursements, en tenant compte du montant des intérêts fiscaux payés par l'inspecteur en vertu de l'article 30ha de la loi sur les impôts.

21. Le défendeur estime qu'il n'existe pas de droit à l'octroi d'intérêts de recouvrement parce qu'il n'est nullement question d'un impôt qui aurait été perçu en violation du droit de l'Union. Selon le défendeur, il n'est pas question d'un

remboursement de la taxe précédemment perçue car les remboursements ne concernent que la taxe en amont à rembourser à la requérante. S'il devait néanmoins être question d'un remboursement de la taxe précédemment perçue, il n'est nullement question, selon le défendeur, d'une situation dans laquelle la taxe a été perçue en violation du droit de l'Union. La requérante estime qu'elle a bien un droit à l'octroi d'intérêts de recouvrement.

Appréciation du litige

Intérêts en droit fiscal néerlandais

22. Le droit fiscal néerlandais établit une distinction entre les intérêts fiscaux et les intérêts de recouvrement. Les intérêts fiscaux sont fixés par l'inspecteur. Si l'inspecteur estime que le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires acquitté par voie de déclaration est insuffisant, il peut établir un avis de redressement et il fixe en principe des intérêts fiscaux dans la décision. Les intérêts fiscaux sont calculés pour la période prenant cours le jour suivant la fin de l'année civile ou de l'exercice auquel se rapporte l'avis de redressement et prend fin le jour précédant le jour où la taxe peut être recouvrée⁷. Si, ensuite, le contribuable ou l'assujéti s'acquitte tardivement de l'avis de redressement, le receveur porte en compte des intérêts de recouvrement au titre de la loi sur le recouvrement, calculés depuis le moment où la dette fiscale peut être recouvrée jusqu'au jour du paiement⁸.

23. Si une décision de remboursement n'est pas adoptée dans un délai de huit semaines à compter de la réception de la demande tendant à obtenir cette décision, des intérêts fiscaux sont octroyés pour la période prenant cours huit semaines après l'introduction de la demande de remboursement et prenant fin quatorze jours après la date de la décision de remboursement. Si un remboursement intervient en relation une prise de position de l'inspecteur concernant le paiement de la taxe acquittée par voie de déclaration, des intérêts fiscaux sont également versés pour la période prenant cours le lendemain du jour du paiement et prenant fin quatorze jours après la date de la décision de remboursement. Dans les autres cas, il n'y a pas lieu à versement d'intérêts fiscaux⁹.

24. Lorsqu'un avis de redressement a été établi et que le contribuable introduit une réclamation contre cet avis de redressement, ledit contribuable peut demander un report de paiement¹⁰. Si l'avis de redressement est ensuite maintenu, le redevable de l'imposition devra payer des intérêts de recouvrement sur la période allant du moment où le paiement aurait dû être effectué si le report n'avait pas été

⁷ Article 30h de la loi sur les impôts.

⁸ Article 28 de la loi sur le recouvrement.

⁹ Article 30ha de la loi sur les impôts.

¹⁰ Article 25, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement.

accordé jusqu'au jour du paiement. Si l'avis de redressement (et les intérêts fiscaux y afférents) est réduit ou annulé dans le cadre de la réclamation, le contribuable n'obtient pas d'intérêts de recouvrement, sauf si une demande de report de paiement a été rejetée¹¹. En outre, sous réserve de l'article 28c de la loi sur le recouvrement, qui fait l'objet du litige, des intérêts de recouvrement ne sont payés que si les remboursements ne sont pas effectués dans les six semaines suivant la notification de la décision de remboursement. Les intérêts sont alors calculés sur la période prenant cours le jour de la date de la décision de remboursement et prenant fin le jour précédant celui du paiement¹².

25. S'agissant du droit à une contribution du FCT, ce sont les mêmes règles en matière d'intérêts fiscaux qui s'appliquent, étant entendu que les intérêts ne sont calculés qu'à compter du premier jour du septième mois suivant l'année civile à laquelle se rapporte le droit à une contribution¹³. Ces règles impliquent que si une municipalité a commis une erreur et a déduit à tort la taxe en amont, mais qu'elle a droit à une contribution du FCT pour ce montant, ou inversement, des intérêts fiscaux sont, en principe, portés en compte sur le montant à percevoir ou à récupérer, mais il n'y a pas lieu au versement d'intérêts fiscaux sur la somme à rembourser du même montant. Une telle erreur, qui n'entraîne en substance que la modification de la base juridique du montant à rembourser à la municipalité, peut donc entraîner un désavantage en termes d'intérêts pour cette municipalité, au profit du Trésor public.

Intérêts moratoires en vertu du droit de l'Union

26. Il ressort d'une jurisprudence constante que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union. Il convient de rappeler, en outre, que la Cour a jugé que, lorsqu'un État membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de la taxe indûment perçue, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt. Cela comprend également les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt. En effet, cette perte dépend notamment de la durée de l'indisponibilité de la somme indûment payée en violation du droit de l'Union et survient ainsi, en principe, dans la période entre la date du paiement indu de la taxe en cause et la date de restitution de celle-ci. Il ressort de cette jurisprudence que le principe de l'obligation faite aux États membres de restituer avec des

¹¹ Article 28b de la loi sur le recouvrement.

¹² Article 28a de la loi sur le recouvrement.

¹³ Article 9, cinquième alinéa, de la loi FCT.

intérêts les montants des taxes prélevées en violation du droit de l'Union découle de ce dernier droit ¹⁴.

27. Suite à l'arrêt Irimie, un article 28c a été introduit dans la loi sur le recouvrement. Les travaux parlementaires montre que l'intention du législateur lorsqu'il a introduit cet article 28c était de mettre pleinement en œuvre l'obligation précitée découlant du droit de l'Union ¹⁵. L'article 28c de la loi sur le recouvrement, pour ce qui nous intéresse dans la présente affaire, dispose ce qui suit :

« 1. Si le receveur est tenu, en vertu d'une décision de l'inspecteur, de rembourser un montant d'imposition parce que le montant en cause a été perçu en violation du droit de l'Union, des intérêts de recouvrement sont versés au contribuable à sa demande.

2. Les intérêts de recouvrement visés au paragraphe 1 sont calculés sur une base simple sur la période prenant cours le jour suivant celui où l'impôt ou la taxe a été payé, acquitté ou versé et prenant fin le jour précédant celui du remboursement et sont calculés sur le montant à rembourser ou remboursé au contribuable. Par dérogation à la première phrase, les intérêts de recouvrement visés au paragraphe 1 ne sont pas calculés sur les jours pour lesquels des intérêts fiscaux sont payés en vertu du chapitre VA de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen (loi générale sur les impôts de l'État) ou pour lesquels des intérêts de recouvrement sont payés en vertu de l'article 28b.

(...) »

Remboursement de la TVA précédemment perçue ?

28. Le défendeur fait notamment valoir qu'il n'est nullement question d'un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires précédemment perçue, car les remboursements concernent la taxe en amont qui n'a pas été précédemment réclamée dans la déclaration et non un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires due. Selon le défendeur, seule cette dernière représente un « prélèvement » alors que la première n'entraîne qu'une obligation de paiement moindre.

¹⁴ Arrêt du 18 avril 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, points 20 à 23 ; ci-après l'« arrêt Irimie ») ; arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478 points 24 à 27 ; ci-après l'« arrêt Littlewoods Retail ») ; arrêt du 23 avril 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292 points 34 à 37 ; ci-après l'« arrêt Sole-Mizo ») ; et arrêt du 9 septembre 2021, Hauptzollamt B (Réduction fiscale facultative) (C-100/20, EU:C:2021:716 points 26 et 27 ; ci-après l'« arrêt XY »).

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34002, n° 3, p. 36 et 77.

29. Selon la juridiction de céans, c'est toutefois bien de remboursements de la TVA précédemment perçue qu'il est question. La juridiction de renvoi explique cette position comme suit.

30. En vertu de la loi sur la TVA, l'assujetti s'acquitte de la taxe sur le chiffre d'affaires de la manière suivante. La taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur les livraisons de biens et les prestations de services ¹⁶. La taxe en amont est déduite de la taxe sur le chiffre d'affaires due sur les livraisons et les prestations ¹⁷. Un opérateur doit s'acquitter, par voie de déclaration, de la taxe sur le chiffre d'affaires due pour une période donnée ¹⁸. Si la taxe sur le chiffre d'affaires due au cours d'une période dépasse la taxe en amont déductible, le montant à acquitter par voie de déclaration est le solde de ces deux montants. Si la taxe en amont déductible dépasse la taxe sur le chiffre d'affaires due pour une période, la différence est remboursée si la demande en est faite ¹⁹. Cette demande de remboursement doit être présentée avec la déclaration pour la période concernée ²⁰.

31. La requérante s'est acquittée de la TVA par voie de déclarations pour les exercices 2012 à 2016. Par son courrier du 29 septembre 2017, la requérante a demandé le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires pour ces exercices. L'inspecteur a accordé les remboursements. Il n'est pas contesté que la requérante avait droit aux remboursements. Les montants restitués à la requérante pour chaque exercice ne dépassent pas les montants acquittés par voie de déclaration pour l'exercice en cause. Il n'a pas été affirmé ou démontré que les remboursements se rapporteraient (en partie) à une période de déclaration pour laquelle le montant à rembourser dépasse le montant acquitté par la voie de cette déclaration. Si la requérante avait directement pris en compte les montants ainsi remboursés lors de l'établissement des déclarations, cela n'aurait donc pas donné lieu à un remboursement mais à un montant à payer. Il est donc question de remboursements de la taxe sur le chiffre d'affaires précédemment payée.

32. Les travaux parlementaires cités ci-dessus permettent de conclure qu'en utilisant le terme « perçu » à l'article 28c de la loi sur le recouvrement, le législateur national avait explicitement à l'esprit la situation où la taxe a été acquittée par voie de déclaration et où elle doit être remboursée parce qu'elle a été payée en violation du droit de l'Union. Cela se reflète également dans la section 28c, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement qui prévoit que la période

¹⁶ Article 1^{er}, sous a), de la loi sur la TVA.

¹⁷ Article 2 de la loi sur la TVA.

¹⁸ Article 14 de la loi sur la TVA.

¹⁹ Article 17 de la loi sur la TVA.

²⁰ Article 31 de la loi sur la TVA.

sur laquelle les intérêts de recouvrement sont calculés prend cours à partir du moment où la taxe est payée.

33. Le fait que les remboursements octroyés à la requérante portent principalement sur un montant de taxe en amont qui n'a, à tort, pas été réclamé précédemment ne change rien à ce qui précède. Le montant dont l'assujetti doit s'acquitter par voie de déclaration concerne en effet le solde de la taxe sur le chiffre d'affaires due et de la taxe en amont déductible. Tant une réduction de la taxe sur le chiffre d'affaires due qu'une augmentation de la taxe en amont déductible réduisent le montant qui aurait dû être acquitté par voie de déclaration et entraînent le remboursement de la différence avec le montant précédemment acquitté par voie de déclaration. À cela s'ajoute que les erreurs dans la comptabilité ont également entraîné une augmentation de la taxe sur le chiffre d'affaires dont l'assujetti doit s'acquitter.

En violation du droit de l'Union ?

34. En ce qui concerne la question de savoir s'il est question d'une contrariété au droit de l'Union, la juridiction de céans juge utile d'établir une distinction entre les corrections résultant des erreurs dans la comptabilité qui sert de base aux déclarations déposées par la requérante et les corrections résultant du nouveau calcul du pourcentage de mixité.

35. Il est tout d'abord constant, selon la juridiction de céans, que l'inspecteur ne peut se voir reprocher les corrections résultant des erreurs dans la comptabilité qui sont apparues à la suite d'une enquête lancée par la requérante elle-même quant à la qualification correcte de certains services et de l'enquête portant sur l'exactitude de l'inscription des postes débiteurs et créditeurs dans sa comptabilité. La requérante a appuyé ses déclarations TVA sur sa comptabilité, dont il a été découvert par la suite qu'elle contenait des erreurs. La requérante défend toutefois la thèse selon laquelle, étant donné que l'exigibilité de la taxe sur le chiffre d'affaires et, partant, le droit au remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires trouvent leur fondement dans la directive TVA et dans la loi sur la TVA, il est bien question d'une taxe perçue en violation du droit de l'Union. Elle se réfère à cet égard, notamment, à l'arrêt Littlewoods Retail.

36. Littlewoods Retail avait payé un excédent de TVA sur certaines livraisons parce que, tant au regard du droit de l'Union que du droit national, la base d'imposition des biens qu'elle livrait avait été établie par erreur à un montant supérieur à celui qu'il aurait dû être en réalité. La question qui se posait devant la Cour était de savoir si la taxe perçue en violation du droit de l'Union devait être assorti de l'octroi d'intérêts simples ou d'intérêts composés. Il ne peut être déterminé avec certitude, au moyen de l'arrêt, par qui la base d'imposition avait été établie de manière incorrecte. Il pourrait être déduit du point 6 des conclusions de l'avocat général dans cette affaire que c'est Littlewoods Retail elle-même qui a commis cette erreur dans les déclarations. Mais il pourrait être déduit du remboursement des intérêts par l'administration fiscale britanniques et des règles

britanniques en matière d'intérêts qu'une erreur a (également) été commise par les autorités fiscales britanniques.

37. Dans les affaires qui ont abouti à l'arrêt du 28 avril 2022, *Gräfendorfer Geflügel – und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a.* (C-415/20, C-419/20 et C-427/20, EU:C:2022:306), la question était de savoir si la manière dont le droit de l'Union avait été enfreint importait. L'avocat général Ćapeta a conclu qu'il existe des éléments conceptuels importants en faveur de l'existence d'un droit au paiement d'intérêts en vertu du droit de l'Union, indépendamment de la manière dont le droit de l'Union a été enfreint. Elle rappelle notamment la finalité du droit au paiement des intérêts²¹. Dans cet arrêt, la Cour a considéré, entre autres, que le droit au paiement d'intérêts est l'expression d'un principe général dont l'application n'est pas limitée à certaines violations du droit de l'Union ou exclue en cas d'autres violations de ce droit²².

38. Il ne peut être déduit de la jurisprudence de la Cour que l'imputabilité d'une faute aux personnes impliquées jouerait un rôle dans la réponse à la question de savoir si des intérêts moratoires doivent être payés. En effet, selon cette jurisprudence, le remboursement des intérêts moratoires découle du fait qu'une somme d'argent n'a pas été à la disposition de l'intéressé pendant un certain temps²³.

39. Toutefois, il ne peut pas non plus être déduit hors de tout doute raisonnable de cette jurisprudence qu'il peut également être question d'une « taxe perçue en violation du droit de l'Union » dans un cas tel que celui de l'espèce, dans lequel (une partie) des remboursements ont été accordés uniquement à la suite de la rectification d'erreurs de comptabilité commises par l'assujetti lui-même, pour lesquelles l'administration fiscale ne peut être tenue responsable. Dans un tel cas, il ne semble pas déraisonnable d'accepter une exception à la règle générale exigeant le remboursement des intérêts, étant donné que l'administration fiscale n'a joué et ne devait jouer aucun rôle dans l'établissement du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires due, compte tenu du système de déclaration dans lequel c'est principalement l'assujetti qui est responsable du calcul de la taxe sur le chiffre d'affaires due²⁴.

40. En ce qui concerne – en second lieu – les corrections découlant du nouveau calcul du pourcentage de mixité, il n'est toutefois nullement question de corrections qui découleraient uniquement d'erreurs commises par la requérante. L'inspecteur avait initialement approuvé le pourcentage de mixité, et il s'était

²¹ Conclusions de l'avocat général Ćapeta dans les affaires jointes *Gräfendorfer Geflügel – und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a.* (C-415/20, C-419/20 et C-427/20, EU:C:2022:14)

²² Arrêt *Gräfendorfer Geflügel*.

²³ Arrêt *Gräfendorfer Geflügel*, point 56.

²⁴ Voir arrêt *Gräfendorfer Geflügel*, point 79, et conclusions de l'avocat général Ćapeta, point 103.

accordé avec la requérante sur la méthodologie proposée par cette dernière pour le calcul de ce pourcentage. En raison des modifications apportées au décret budgétaire au cours de l'année 2016, la requérante a élaboré une nouvelle méthode de calcul du pourcentage de mixité et l'a appliquée (rétrospectivement) pour l'exercice 2016. Ce n'est pas avant 2020 que l'inspecteur a approuvé cette nouvelle méthodologie, en partie à la suite de consultations nationales au sein de l'administration fiscale. Par ailleurs, l'inspecteur a également marqué son accord pour l'application aux exercices 2012 à 2015 du pourcentage de mixité calculé pour l'exercice 2016.

41. La requérante a fait valoir qu'il ne s'agissait pas d'une situation dans laquelle l'inspecteur est tenu de payer des intérêts fiscaux en vertu de l'article 30h de la loi sur les impôts, car ce dont il serait question, c'est d'un remboursement lié à une position adoptée antérieurement par l'inspecteur concernant l'acquittement de la taxe sur le chiffre d'affaires²⁵. À cet égard, la juridiction de céans relève également qu'il n'est pas apparu que l'inspecteur aurait pris position sur le pourcentage de mixité au moment où l'assujetti s'est acquitté de la TVA pour les périodes comprises entre 2012 et 2016. Le fait que l'inspecteur a accepté un pourcentage de mixité calculé par la requérante sur la base de l'ancienne méthodologie ne peut non plus, selon la juridiction de céans, être considéré comme une telle prise de position.

42. Les rectifications liées au nouveau calcul du pourcentage de mixité résultent essentiellement de la modification, dans le décret budgétaire, des règles de comptabilité des municipalités et des provinces applicables à la requérante. Au reste, il n'existe pas de règles nationales qui auraient été adoptées pour régler, en termes généraux, la manière de déterminer le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires à déduire sur les fournitures acquises utilisées pour des activités tant économiques que non économiques. S'il est vrai qu'une règle découlant de la loi FCT indique que le droit à une contribution du FCT doit être déterminé sur la base de l'utilisation effective, cette règle ne s'applique pas au droit à déduction visé dans la loi sur la TVA et la directive TVA, et cette règle est limitée aux seuls organismes de droit public qui peuvent faire appel au FCT.

43. Dans la mesure où les remboursements concernent les corrections liées au nouveau calcul du pourcentage de mixité, la question est de savoir si, dans les circonstances décrites ci-dessus, il est question de l'octroi de remboursements en raison d'une contrariété au droit de l'Union du fait de laquelle la requérante n'a pas pu disposer des montants de taxe sur le chiffre d'affaires remboursés.

²⁵ Étant donné que les remboursements ont été accordés à l'occasion de réclamations irrecevables, la requérante ne peut, en vertu des règles de procédure nationales, soumettre à la juridiction de céans la question de savoir si l'inspecteur aurait dû payer des intérêts fiscaux en rapport avec le nouveau calcul des pourcentages de mixité parce que le remboursement serait intervenu en relation avec une prise de position de l'inspecteur.

Conclusions

44. À la lumière des considérations qui précèdent, on ne peut exclure tout doute raisonnable sur la manière dont la notion de « taxe perçue en violation du droit de l'Union » doit être interprétée en ce qui concerne l'octroi d'intérêts moratoires. Par conséquent, la juridiction de céans soumet les questions formulées ci-dessous à la Cour en vertu de l'article 267 TFUE.

Décision

La juridiction de céans :

- demande à la Cour de justice de répondre aux questions suivantes sur l'interprétation du droit de l'Union :
 1. La règle de droit selon laquelle des intérêts moratoires doivent être octroyés parce qu'il existe un droit au remboursement de la taxe perçue en violation du droit de l'Union doit-elle être interprétée en ce sens que, lorsqu'un assujetti a obtenu le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires, des intérêts moratoires doivent être octroyés à cet assujetti, dans la situation où :
 - a. le remboursement est le résultat d'erreurs dans la comptabilité de l'assujetti telles que celles décrites dans la présente décision, dont l'inspecteur ne peut être tenu pour responsable ;
 - b. le remboursement résulte d'un nouveau calcul de la clé de ventilation en vue de procéder à la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires portant sur les frais généraux, dans les circonstances décrites dans le présent arrêt ?
 2. En cas de réponse affirmative à la question 1, à partir de quel jour le droit à l'octroi des intérêts moratoires est-il ouvert dans ces cas ?
- sursoit à statuer et suspend la procédure jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur la demande précitée.

[OMISSIS]

[formule finale]