Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

21 octobre 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Modalités du remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement – Directive 2008/9/CE – Article 20, paragraphe 1 – Demande d'informations complémentaires par l'État membre du remboursement – Éléments susceptibles de faire l'objet d'une demande d'informations complémentaires – Discordance entre le montant porté sur la demande de remboursement et le montant figurant sur les factures produites – Principe de bonne administration – Principe de neutralité de la TVA – Délai de forclusion – Conséquences sur la rectification de l'erreur de l'assujetti »

Dans l'affaire C-396/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Kúria (Cour suprême, Hongrie), par décision du 2 juillet 2020, parvenue à la Cour le 30 juillet 2020, dans la procédure

CHEP Equipment Pooling NV

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme A. Prechal, présidente de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la troisième chambre, MM. J. Passer, F. Biltgen, Mme L. S. Rossi et M. N. Wahl (rapporteur), juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour CHEP Equipment Pooling NV, par M^e^ Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

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

* Langue de procédure : le hongrois.

– pour la Commission européenne, par Mmes J. Jokubauskaitė et Zs. Teleki, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant CHEP Equipment Pooling NV à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et douanes, Hongrie) au sujet de la décision de celle-ci de n'accueillir que partiellement une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2008/9

3 Les considérants 1 et 2 de la directive 2008/9 sont ainsi rédigés :

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

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

4 Selon l'article 2 de la directive 2008/9 :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) "assujetti non établi dans l'État membre du remboursement", tout assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, 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),] qui n'est pas établi dans l'État membre du remboursement, mais sur le territoire d'un autre État membre ;

2) "État membre du remboursement", l'État membre dans lequel a été exigée de l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre ;

[...]

4) "demande de remboursement", la demande que l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement a introduite pour le remboursement de la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre ;

[...] »

5 L'article 5 de la directive 2008/9 dispose :

« Chaque État membre rembourse à tout assujetti non établi dans l'État membre du remboursement la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre, dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a) les opérations visées à l'article 169, [sous] a) et b), de la directive 2006/112/CE ;

b) les opérations dont le destinataire est redevable de la TVA conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 de la directive 2006/112/CE, tels qu'ils sont appliqués dans l'État membre du remboursement.

Sans préjudice de l'article 6, aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112/CE, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement. »

6 L'article 7 de la directive 2008/9 prévoit ce qui suit :

« Pour bénéficier d'un remboursement de la TVA dans l'État membre du remboursement, l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement adresse à cet État membre une demande de remboursement électronique, qu'il introduit auprès de l'État membre dans lequel il est établi, via le portail électronique qui est mis à disposition par ce même État membre. »

7 L'article 8, paragraphe 2, sous e), de cette directive énonce :

« [...] pour chaque État membre du remboursement et pour chaque facture ou document d'importation, la demande de remboursement inclut les informations suivantes :

[...]

e) la base d'imposition et le montant de la TVA, libellés dans la devise de l'État membre du remboursement ;

[...] »

8 Aux termes de l'article 15 de ladite directive :

« 1. La demande de remboursement est introduite auprès de l'État membre d'établissement au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. La demande de remboursement est réputée introduite uniquement lorsque le requérant a fourni toutes les informations exigées aux articles 8, 9 et 11.

2. L'État membre d'établissement accuse, par voie électronique, réception de la demande dans les meilleurs délais. »

9 L'article 18 de la même directive dispose :

« 1. L'État membre d'établissement ne transmet pas la demande à l'État membre du remboursement lorsque, au cours de la période du remboursement, le requérant, dans l'État membre d'établissement :

a) n'est pas assujetti à la TVA ;

b) n'effectue que des livraisons de biens ou des prestations de service exonérées sans droit à déduction de la TVA payée à un stade antérieur en vertu des articles 132, 135, 136 et 371, des articles 374 à 377, de l'article 378, paragraphe 2, [sous] a), de l'article 379, paragraphe 2, ou des articles 380 à 390 de la directive 2006/112/CE ou des dispositions d'exonération de même teneur figurant dans l'acte d'adhésion de 2005 ;

c) bénéficie de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 284, 285, 286 et 287 de la directive 2006/112/CE ;

d) bénéficie du régime commun forfaitaire des producteurs agricoles prévu aux articles 296 à 305 de la directive 2006/112/CE ;

2. L'État membre d'établissement notifie au requérant, par voie électronique, la décision qu'il a prise en vertu du paragraphe 1. »

10 L'article 19 de la directive 2008/9 prévoit :

« 1. L'État membre du remboursement notifie dans les meilleurs délais au requérant, par voie électronique, la date à laquelle la demande a été reçue.

2. L'État membre du remboursement notifie au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de quatre mois à compter de sa réception par l'État membre du remboursement. »

11 L'article 20, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Lorsque l'État membre du remboursement estime ne pas être en possession de toutes les informations qui lui permettraient de statuer sur la totalité ou une partie de la demande de remboursement, il peut demander, par voie électronique, des informations complémentaires, notamment auprès du requérant ou des autorités compétentes de l'État membre d'établissement, dans la période de quatre mois visée à l'article 19, paragraphe 2. Lorsque ces informations complémentaires sont demandées auprès d'une personne autre que le requérant ou que les autorités compétentes d'un État membre, la demande doit être transmise par voie électronique uniquement, si le destinataire de la demande est équipé en conséquence.

Si nécessaire, l'État membre du remboursement peut demander d'autres informations complémentaires.

Les informations demandées conformément au présent paragraphe peuvent aussi comprendre, si l'État membre du remboursement a des raisons de douter de la validité ou de l'exactitude d'une créance particulière, l'original ou une copie de la facture ou du document d'importation concerné. Les seuils visés à l'article 10 ne s'appliquent pas dans ce cas. »

La directive 2006/112

12 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112 :

« Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

13 L'article 171, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et [de] services ou des importations de biens grevés de taxe[,] mais qui sont établis dans un autre État membre[,] est effectué selon les modalités prévues par la directive [2008/9]. »

Le droit hongrois

14 L'article 249 de l'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi n° CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), ci-après la « loi sur la TVA »] prévoit que le remboursement de la TVA à l'assujetti non établi sur le territoire hongrois se fait sur demande écrite. Selon l'article 251/E de cette loi, l'autorité fiscale rend sa décision dans un délai de quatre mois.

15 Selon l'article 251/F de ladite loi, l'autorité fiscale peut demander par écrit des informations supplémentaires à l'assujetti non établi sur le territoire hongrois et, en particulier, réclamer à celui-ci l'original ou une copie certifiée conforme de la facture s'il existe des doutes raisonnables en ce qui concerne la base légale du remboursement ou le montant de la TVA à rembourser.

16 En vertu de l'article 127, paragraphe 1, sous a), de la même loi, l'assujetti doit être en possession d'une facture établie en son nom, certifiant que l'opération a été effectuée.

17 L'article 120 de la loi sur la TVA énonce :

« Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'assujetti – et en cette qualité – en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable :

a) la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – en ce compris toute personne ou entité soumise à l'impôt simplifié sur les sociétés – à l'occasion de l'acquisition des biens ou de l'utilisation des services ;

[...] »

18 Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, sous e), du belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [décret 32/2009 (XII. 21.) portant certaines dispositions relatives à l'exercice du droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée en République de Hongrie des assujettis non établis sur le territoire national ainsi qu'au droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de la Communauté européenne des assujettis établis en Hongrie] (*Magyar Közlöny* 2009/188.), la demande de remboursement introduite par un assujetti établi dans un autre État membre doit mentionner l'assiette et le montant de la TVA pour chaque facture soumise.

Le litige au principal et la question préjudicielle

19 CHEP Equipment Pooling, société de droit belge assujettie à la TVA, exerce son activité dans le secteur de la logistique et est spécialisée dans la commercialisation de palettes. Ayant fait l'acquisition, en Hongrie, de palettes qu'elle a ensuite louées à ses filiales dans différents États membres, elle a, le 28 septembre 2017, présenté aux autorités hongroises, en sa qualité d'assujettie à la TVA en Belgique, une demande de remboursement de la TVA acquittée en amont, laquelle portait sur des biens et des services acquis entre le 1er janvier et le 31 décembre 2016.

20 Cette demande était assortie, d'une part, d'un relevé de TVA comportant huit colonnes, intitulées « numéro de facture », « date de facturation », « émetteur de la facture », « assiette de la taxe », « taxe », « taxe déductible », « dénomination » et « codes », ainsi que, d'autre part, des factures mentionnées dans le relevé.

21 Ayant constaté que le relevé faisait parfois référence à des factures pour lesquelles la TVA avait déjà été restituée et ayant remarqué, par ailleurs, des discordances entre les montants de TVA figurant dans ce relevé et ceux mentionnés sur les factures qui y étaient jointes, le montant facturé étant dans certains cas inférieur à celui inscrit dans ledit relevé et dans d'autres cas supérieur, l'autorité fiscale de premier degré a demandé à la requérante au principal, le 2 novembre 2017, de lui fournir des éléments complémentaires, à savoir les documents et les déclarations relatifs aux circonstances de la réalisation de l'événement économique concernant 143 factures.

22 La requérante au principal a communiqué à l'autorité fiscale de premier degré les bons de commande pour les palettes émis par elle à destination du transporteur, le contrat de vente conclu avec ce dernier, le contrat de location des palettes conclu entre elle et CHEP Magyarország, les factures adressées à cette dernière société en relation avec la location des palettes, les factures émises par celle-ci à destination des clients et la liste des lieux où se trouvaient effectivement les palettes.

23 Après examen des documents complémentaires communiqués par la requérante au principal, l'autorité fiscale de premier degré a, par une décision du 29 novembre 2017, fait droit à la demande de remboursement de la TVA à hauteur de la somme de 254 636 343 forints hongrois (HUF) (environ 826 715 euros à l'époque). En revanche, elle a laissé à la charge de la requérante au principal la somme de 92 803 004 HUF (environ 301 300 euros à l'époque). Cette autorité a identifié trois catégories de demandes. En effet, premièrement, elle a refusé de faire droit aux demandes ayant déjà donné lieu à un remboursement. Deuxièmement, en ce qui concerne les demandes dont le montant de TVA était supérieur à celui figurant sur la facture correspondante, elle n'a procédé à un remboursement qu'à hauteur du montant figurant sur la facture. Troisièmement, pour ce qui est des demandes dont le montant de TVA était inférieur à celui figurant sur la facture correspondante, elle a procédé à un remboursement à hauteur du seul montant figurant sur la demande de remboursement.

24 Par une réclamation introduite contre cette décision, la requérante au principal a fait valoir, s'agissant de la troisième catégorie de demandes, que le montant de la TVA porté sur les factures lui ouvrait, en théorie, un droit à remboursement de la TVA plus important que celui qu'elle avait elle-même demandé dans le relevé.

25 La direction des recours de l'administration nationale des impôts et douanes a confirmé la décision de l'autorité fiscale de premier degré. Elle a expliqué que la requérante au principal ne pouvait corriger une erreur relative au montant de sa demande initiale de remboursement sans que cette correction ne constitue une nouvelle demande. Or, la requérante au principal aurait été forclose pour introduire une telle demande, étant donné que le délai pour un tel acte expirait le 30 septembre 2017, c'est-à-dire, en l'espèce, deux jours après la présentation de sa demande initiale. Elle a ajouté que l'autorité fiscale de premier degré n'était pas dans l'obligation de lui demander d'autres informations complémentaires, les faits de l'affaire au principal étant aisés à établir.

26 La requérante au principal a introduit un recours devant le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, Hongrie), la juridiction de première instance.

27 Cette juridiction de première instance a rejeté le recours. Elle a exposé que le droit au remboursement, le lancement de la procédure et la détermination du montant de TVA concerné par ledit remboursement dépendaient de l'assujetti lui-même et que faire droit à un recours tel que celui introduit par la requérante au principal viderait le mécanisme de la demande de remboursement de son sens, puisqu'il suffirait à l'assujetti de joindre les factures sur lesquelles se fonde le droit au remboursement et, sauf en cas d'application du prorata, l'administration fiscale serait dans tous les cas tenue de rembourser le montant maximal de la TVA correspondant aux factures. Ladite juridiction de première instance a ajouté que ladite administration n'était tenue d'utiliser la possibilité de demander des informations complémentaires que si celles-ci étaient nécessaires pour lui permettre de prendre une décision fondée ou s'il lui manquait des informations essentielles, ce qui n'aurait pas été le cas en l'occurrence.

28 La requérante au principal s'est pourvue devant la juridiction de renvoi, la Kúria (Cour suprême, Hongrie), en faisant valoir, notamment, que la juridiction de première instance avait enfreint le principe de neutralité de la TVA consacré à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

29 La juridiction de renvoi, constatant, d'une part, l'absence de limite chiffrée quant au nombre de demandes de remboursement pouvant être présentées avant que n'intervienne la forclusion et la possibilité pour les assujettis de corriger d'éventuelles erreurs antérieures en présentant de nouvelles demandes et, d'autre part, l'importance revêtue à cet égard par une demande présentée peu avant l'expiration du délai de forclusion, estime qu'il est essentiel de déterminer si l'administration fiscale est en mesure de prendre une décision motivée sur la demande d'un assujetti en l'absence de précisions quant aux écarts entre les montants de TVA portés dans cette demande et ceux figurant sur les factures présentées à son appui.

30 Elle relève la similitude entre les dispositions du droit de l'Union et celles du droit national applicables, puisque tant l'article 8, paragraphe 2, sous e), de la directive 2008/9 que l'article 4, paragraphe 2, sous e), du décret 32/2009 mentionné au point 18 du présent arrêt imposent que toute demande indique impérativement le montant de la TVA. En outre, en vertu de l'article 20, paragraphe 1, de cette directive comme de l'article 251/F, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, une décision de remboursement ne pourrait intervenir que si l'administration fiscale dispose de toutes les informations pertinentes pour prendre une décision fondée, informations au nombre desquelles figure l'indication exacte du montant de TVA dont le remboursement est demandé. Enfin, de même que ledit article 20, paragraphe 1, dans sa version en langue hongroise, permettrait à l'administration fiscale de demander à l'assujetti des éléments complémentaires concernant les « informations essentielles », lorsqu'il existe des raisons justifiées de douter de l'exactitude de certaines demandes, la loi sur la TVA lui donnerait également la possibilité de contacter l'assujetti en cas de doute sérieux sur le montant de la taxe acquittée en amont dont le remboursement est demandé.

31 La juridiction de renvoi s'interroge sur la possibilité, pour l'administration fiscale, de demander à l'assujetti des informations complémentaires dans le cas où, comme en l'occurrence, il existe un écart entre le montant indiqué dans la demande de remboursement et celui figurant sur les factures présentées à son appui. Certes, il pourrait être estimé que cet écart ne constitue pas une information essentielle au sens de l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, de sorte que ladite administration ne serait pas tenue d'attirer l'attention de l'assujetti sur son ou ses erreurs.

Toutefois, la juridiction de renvoi considère plutôt que cette administration devrait, dans une telle hypothèse, demander des informations complémentaires, puisque l'existence d'un tel écart remettrait en question l'exactitude de la demande même.

32 C'est dans ces conditions que la Kúria (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 20, paragraphe 1, de la directive [2008/9] doit-il être interprété en ce sens que, lorsqu'il existe des écarts de chiffres manifestes, en défaveur de l'assujetti, entre la demande de remboursement et la facture, l'État membre du remboursement peut, même sans que la question du prorata soit soulevée, considérer qu'il n'est pas nécessaire de demander des informations complémentaires et qu'il dispose de toutes les informations nécessaires pour statuer sur le remboursement ? »

Sur la question préjudicielle

33 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale de l'État membre dans lequel est présentée une demande de remboursement de la TVA par un assujetti établi dans un autre État membre considère qu'elle dispose d'éléments suffisants pour statuer sur ladite demande sans inviter cet assujetti à fournir des informations supplémentaires.

34 Cette question est posée dans un contexte dans lequel, premièrement, il existe un écart entre le montant de TVA qui est porté sur la demande et celui figurant sur les factures produites à l'appui de celle-ci, deuxièmement, la demande est présentée peu avant l'expiration du délai de forclusion, ce qui soulève la question de savoir si l'assujetti est en droit de présenter soit une demande rectificative, soit une nouvelle demande, tenant compte des erreurs signalées par l'administration fiscale, et, troisièmement, en présence d'un tel écart, l'administration fiscale s'écarte du montant de TVA figurant sur ladite demande pour retenir celui mentionné sur la facture lorsque ce dernier est inférieur, et retient à l'inverse celui porté sur la demande lorsqu'il est moindre que celui mentionné sur la facture, s'estimant alors limitée par le plafond que constituerait le montant de la demande de remboursement, de telle sorte que l'assujetti ne peut percevoir intégralement le montant de TVA auquel il serait en droit de prétendre.

35 À titre liminaire, il convient de rappeler que la directive 2008/9 a, selon son article 1er, pour objet de définir les modalités du remboursement de la TVA, prévu à l'article 170 de la directive 2006/112, en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement qui remplissent les conditions énoncées à l'article 3 de la directive 2008/9, et non de déterminer les conditions d'exercice et l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, second alinéa, de cette directive prévoit que, sans préjudice de l'article 6 de celle-ci et aux fins de cette dernière, le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement. Le droit pour un assujetti établi dans un État membre d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9, est donc le pendant du droit, instauré en sa faveur par la directive 2006/112, de déduire la TVA payée en amont dans son propre État membre (arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, points 34 à 36 ainsi que jurisprudence citée).

36 Tout comme le droit à déduction, le droit au remboursement constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (arrêt du 11 juin 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, point 53), et il ne peut, en principe, être limité. Ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont [arrêt du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de TVA – Factures), C-371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 79]. Le régime des déductions et, partant, des remboursements vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 38 et jurisprudence citée).

37 Ce principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis [arrêt du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de TVA – Factures), C-371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 80 et jurisprudence citée].

38 Cependant, l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 apporte lui-même une limite au droit au remboursement de la TVA, en disposant que la demande de remboursement doit être introduite auprès de l'État membre d'établissement au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement, cet État devant alors transmettre ladite demande à l'État membre du remboursement, à moins que l'un des motifs de non-transmission énumérés à l'article 18 de cette directive ne s'y oppose.

39 Ce premier contrôle opéré par l'État membre d'établissement est complété par celui effectué par l'État membre du remboursement, ce dernier pouvant, à cette fin, en application de l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, demander des informations complémentaires au requérant ou à l'État membre d'établissement.

40 Il importe de relever que, si cette dernière disposition comporte certaines différences rédactionnelles selon ses versions linguistiques, ces différences ne modifient pas la substance de ladite disposition, les informations susceptibles d'être réclamées par l'État membre du remboursement étant celles qui doivent lui permettre de statuer sur tout ou partie de la demande de remboursement, ainsi que cela ressort, par ailleurs, de l'économie générale de la directive 2008/9 et de la finalité de l'article 20 de cette dernière.

41 Il y a lieu de relever, à cet égard, que le législateur de l'Union, constatant, ainsi que l'indique le considérant 1 de la directive 2008/9, le fait que le mécanisme de remboursement de la TVA posait des « problèmes considérables, aussi bien aux autorités administratives des États membres qu'aux entreprises », a décidé, comme l'expose le considérant 2 de cette directive, de rendre plus fluide le processus de ce remboursement « en ce qui concerne les délais dans lesquels les décisions relatives aux demandes de remboursement sont obligatoirement notifiées aux entreprises », d'imposer des délais dans lesquels ces dernières « sont également tenues de communiquer leurs réponses », et de permettre le recours au courrier électronique pour la communication des décisions et des réponses, afin « de simplifier et de moderniser la procédure correspondante en autorisant le recours aux technologies modernes ».

42 L'article 20 de la directive 2008/9 doit être compris dans cette logique de fluidification, en ce sens que le législateur de l'Union a voulu éviter que, par des demandes de renseignement dilatoires, l'État membre du remboursement ne retarde son obligation de remboursement ou n'en amoindrisse l'effectivité. C'est la raison pour laquelle cette disposition précise que les demandes d'informations complémentaires doivent porter sur ce qui permet à l'administration fiscale concernée de statuer par une décision. Dans le souci de permettre la neutralité du mécanisme de la TVA par un complet remboursement de cette dernière, les demandes d'informations doivent ainsi porter sur toutes les informations pertinentes, et donc nécessaires, à cette fin.

43 En l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, ayant constaté des écarts entre les montants de TVA portés sur la demande de remboursement et ceux figurant sur les factures produites au soutien de cette demande, l'administration fiscale hongroise a fait usage de la possibilité prévue à l'article 20, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2008/9 en demandant des informations complémentaires à la requérante au principal. En revanche, une fois ces informations examinées, elle n'a pas recouru à la possibilité figurant à l'article 20, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive, de demander d'autres informations complémentaires, s'estimant suffisamment éclairée pour statuer sur la demande de remboursement.

44 En effet, ainsi qu'il a été relevé au point 23 du présent arrêt, elle a pu identifier, à partir de ces éléments fournis par l'assujetti, trois types de demandes, à savoir, premièrement, celles ayant déjà donné lieu à un remboursement, pour lesquelles elle n'a pas effectué de nouveau remboursement, deuxièmement, celles correspondant à des factures dont le montant de TVA était inférieur à celui porté sur la demande de remboursement, pour lesquelles elle a procédé au remboursement à hauteur du montant de TVA indiqué sur lesdites factures, et, troisièmement, celles pour lesquelles le montant de TVA figurant sur les factures concernées était supérieur à celui figurant dans la demande de remboursement, qui n'ont donné lieu qu'à un remboursement partiel, à hauteur du montant figurant dans ladite demande. La requérante au principal conteste seulement le refus de l'administration fiscale hongroise concernant ce troisième type de demandes.

45 Il ressort à cet égard des observations du gouvernement hongrois que ce refus tient à ce que l'administration fiscale s'est estimée tenue par le montant de TVA indiqué dans la demande de remboursement et n'a pas voulu rembourser plus que ce qui y était indiqué, même si le montant de TVA porté sur les factures faisait potentiellement apparaître un droit au remboursement supérieur.

46 Dans une situation telle que celle en cause au principal, il échet de mettre en balance les obligations pesant sur l'assujetti et celles revenant à l'administration fiscale nationale concernée. Il convient ainsi de rappeler que l'assujetti est le mieux à même de connaître la réalité des opérations pour lesquelles il présente une demande de remboursement et qu'il doit donc, au moins dans une certaine mesure, supporter les conséquences de son propre comportement administratif. Il est tenu, notamment, par les mentions qu'il fait figurer sur les factures qu'il émet et, en particulier, par celles relatives au montant de TVA et au taux applicable, conformément aux dispositions de l'article 226 de la directive 2006/112.

47 Par ailleurs, dans le cadre de sa jurisprudence relative à la possibilité pour les États membres d'instaurer un délai de forclusion en matière de déduction de la TVA, la Cour a déjà eu l'occasion de souligner qu'un tel délai, dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par

la directive 2006/112 pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction de la TVA (principe d'effectivité) (arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 47).

48 En corollaire de ces obligations pesant sur l'auteur d'une demande de remboursement, il y a lieu d'indiquer que, si la directive 2008/9 ne contient pas de dispositions relatives à la possibilité pour celui-ci de rectifier sa demande de remboursement, hormis dans l'hypothèse particulière de modification du prorata, prévue à l'article 13 de cette directive et non pertinente en l'occurrence, ou à celle de présentation d'une nouvelle demande de remboursement faisant suite au retrait de la première, il importe toutefois de rappeler que, dès lors qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union, les exigences découlant du droit à une bonne administration, lequel reflète un principe général du droit de l'Union, et, notamment, le droit de toute personne de voir ses affaires traitées impartialement et dans un délai raisonnable, trouvent à s'appliquer dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal. Ce principe de bonne administration exige d'une autorité administrative telle que l'administration fiscale en cause au principal qu'elle procède, dans le cadre des obligations de vérification qui lui incombent, à un examen diligent et impartial de tous les aspects pertinents de sorte à s'assurer qu'elle dispose, lors de l'adoption de sa décision, des éléments les plus complets et fiables possibles pour ce faire (arrêt du 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, points 43 et 44).

49 Par conséquent, si l'assujetti commet une ou des erreurs dans sa demande de remboursement et que ni lui ni l'administration fiscale concernée ne les décèlent ultérieurement, il ne saurait en faire porter la responsabilité sur ladite administration, à moins que lesdites erreurs ne revêtent un caractère aisément perceptible, auquel cas celle-ci doit être en mesure de les constater dans le cadre des obligations de vérification qui lui incombent en vertu du principe de bonne administration.

50 En l'occurrence, ainsi qu'il a été rappelé aux points 21 et 23 du présent arrêt, l'administration fiscale hongroise a constaté des discordances entre les montants de TVA portés sur la demande de remboursement et ceux figurant sur certaines des factures produites, à la suite de quoi elle a demandé des informations complémentaires à la requérante au principal, puis, s'estimant suffisamment éclairée, a statué, respectant donc la lettre de l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9. Elle n'était pas tenue, si ces informations étaient effectivement suffisantes, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier, de procéder à une nouvelle demande d'informations complémentaires qui se serait avérée inutile.

51 Néanmoins, dès lors que, ainsi qu'il a été rappelé aux points 36 et 37 du présent arrêt, le droit au remboursement constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par le législateur de l'Union et que le principe de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA acquittée en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, il convient de déterminer si, en statuant comme l'a fait en l'occurrence l'autorité fiscale de premier degré selon la juridiction de renvoi, c'est-à-dire en laissant à la charge de la requérante au principal un montant de TVA qu'elle savait lui être théoriquement dû, mais dont la contradiction avec le montant même porté sur la demande de remboursement faisait obstacle à la récupération, l'administration fiscale de l'État membre du remboursement méconnaît ledit principe de neutralité ou, le cas échéant, le principe de bonne administration.

52 La circonstance que la requérante au principal a présenté sa demande de remboursement le 28 septembre 2017, alors que le délai de forclusion expirait le 30 septembre 2017, n'est pas pertinente, puisque, selon l'article 19, paragraphe 2, de la directive 2008/9, l'État membre du remboursement dispose d'un délai de quatre mois pour statuer à compter de la réception de la demande de remboursement. Il en résulte que, tout en rappelant à nouveau qu'il appartient à l'assujetti d'apporter une attention toute particulière à la teneur de sa demande, les délais inhérents à l'examen d'une demande de remboursement conduisent, dans un cas tel que celui au principal, à s'interroger sur l'obligation faite à ladite administration d'inviter ledit assujetti, non à présenter une nouvelle demande, mais à rectifier sa demande initiale en fonction des remarques qu'elle lui a faites.

53 À cet égard, lorsque l'assujetti est invité par l'administration fiscale, en application du principe de bonne administration et conformément au principe de neutralité de la TVA, en vertu duquel, comme il a été rappelé au point 37 du présent arrêt, le remboursement de la TVA acquittée en amont doit être accordé si les exigences de fond sont satisfaites, quand bien même certaines exigences formelles auraient été omises par les assujettis, à rectifier sa demande après qu'elle a décelé une erreur l'entachant, il convient de relever que, une demande rectificative se greffant sur la demande initiale, elle est réputée avoir été introduite à la date de cette dernière, c'est-à-dire, dans des circonstances telles que celles au principal, avant l'expiration du délai de forclusion. En l'absence de disposition de la directive 2008/9 régissant la possibilité de rectifier une demande de remboursement, hormis l'hypothèse particulière visée à l'article 13 de cette directive et non pertinente en l'occurrence, il appartient aux États membres d'en établir les modalités, conformément auxdits principes.

54 Ainsi, lorsque, à la suite d'une erreur dûment décelée de l'assujetti, l'administration fiscale concernée a pu établir avec certitude le montant de la TVA devant lui être remboursée, le principe de bonne administration lui impose, par les moyens qui lui semblent les plus appropriés, d'en informer avec diligence l'assujetti afin de l'inviter à rectifier sa demande de remboursement, pour qu'elle puisse y donner une suite favorable.

55 En outre, à défaut d'une telle invitation, l'administration fiscale de l'État membre concerné porterait une atteinte disproportionnée au principe de neutralité de la TVA, en laissant à la charge de l'assujetti la TVA dont il est en droit d'obtenir le remboursement, alors que le système commun de TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques.

56 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale et de bonne administration, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale de l'État membre du remboursement, dans le cas où celle-ci a acquis la certitude, le cas échéant à la lumière des informations complémentaires fournies par l'assujetti, que le montant de TVA effectivement acquitté en amont, tel que mentionné dans la facture jointe à la demande de remboursement, est supérieur au montant porté sur cette demande, procède au remboursement de la TVA à hauteur seulement de ce dernier montant, sans avoir au préalable invité l'assujetti, avec diligence et selon les moyens qui lui semblent les plus appropriés, à rectifier sa demande de remboursement par une demande réputée être introduite à la date de la demande initiale.

Sur les dépens

57 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

L'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale et de bonne administration, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale de l'État membre du remboursement, dans le cas où celle-ci a acquis la certitude, le cas échéant à la lumière des informations complémentaires fournies par l'assujetti, que le montant de taxe sur la valeur ajoutée effectivement acquitté en amont, tel que mentionné dans la facture jointe à la demande de remboursement, est supérieur au montant porté sur cette demande, procède au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée à hauteur seulement de ce dernier montant, sans avoir au préalable invité l'assujetti, avec diligence et selon les moyens qui lui semblent les plus appropriés, à rectifier sa demande de remboursement par une demande réputée être introduite à la date de la demande initiale.

Signatures