Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

18 novembre 2020 (*)

« Manquement d'État – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) –Directive 2006/112/CE – Article 170 et article 171, paragraphe 1 – 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 – Directive 2008/9/CE – Modalités du remboursement de la TVA – Articles 9 et 10 – Article 15, paragraphe 1 – Article 20 – Absence de la copie d'une facture ou d'un document d'importation – Rejet systématique des demandes de remboursement incomplètes – Refus de demander à l'assujetti de compléter sa demande après l'expiration du délai prévu pour l'introduction d'une demande – Principe de neutralité fiscale – Principe de proportionnalité – Recevabilité »

Dans l'affaire C?371/19,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 10 mai 2019,

Commission européenne, représentée par Mme J. Jokubauskait? et M. R. Pethke, en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par Mme S. Eisenberg et M. J. Möller, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. M. Ileši?, E. Juhász (rapporteur), C. Lycourgos et I. Jarukaitis, juges,

avocat général : M. J. Richard de la Tour,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

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

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en refusant systématiquement d'exiger des indications manquantes dans une demande de remboursement de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et, au lieu de cela, en rejetant directement la demande de remboursement lorsque les indications ne peuvent plus être communiquées qu'après

le délai de forclusion du 30 septembre, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 170 et 171 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), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive 2006/112 »), ainsi que de l'article 5 de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

2 L'article 170 de la directive 2006/112 prévoit :

« Tout assujetti qui [...] n'est pas établi dans l'État membre dans lequel il effectue des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de TVA a le droit d'obtenir le remboursement de cette taxe dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les opérations suivantes :

a) les opérations visées à l'article 169 ;

b) les opérations pour lesquelles la taxe est uniquement due par l'acquéreur ou le preneur conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199. »

3 L'article 171, paragraphe 1, de cette directive énonce :

« 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]. »

La directive 2008/9

4 L'article 1er de la directive 2008/9 dispose :

« La présente directive définit 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 et qui remplissent les conditions prévues à l'article 3. »

5 Selon l'article 3 de la directive 2008/9 :

« La présente directive est applicable à tout assujetti non établi dans l'État membre du remboursement qui remplit les conditions suivantes :

a) au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, l'assujetti n'a eu dans l'État membre du remboursement ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle ;

b) au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, l'assujetti n'a

effectué aucune livraison de biens ni prestation de services réputée avoir eu lieu dans l'État membre du remboursement, à l'exception des opérations suivantes :

i) les prestations de services de transports et les opérations accessoires qui sont exonérées conformément aux articles 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 ou 160 de la directive [2006/112] ;

ii) les livraisons de biens et prestations de services pour lesquelles le destinataire est le redevable de la TVA conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 de la directive [2006/112]. »

6 Aux termes de l'article 5 de la directive 2008/9 :

« 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, points a) et b), de la directive [2006/112] ;

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], 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] telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement. »

7 L'article 6, premier alinéa, de la directive 2008/9 prévoit :

« Pour bénéficier d'un remboursement dans l'État membre du remboursement, un assujetti non établi dans l'État membre du remboursement doit effectuer des opérations ouvrant droit à déduction dans l'État membre d'établissement. »

8 L'article 7 de cette directive dispose :

« 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. »

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

« 1. La demande de remboursement comporte les informations suivantes :

a) le nom et l'adresse complète du requérant ;

b) une adresse de contact par voie électronique ;

c) une description des activités professionnelles du requérant pour lesquelles les biens ou les services sont acquis ;

d) la période du remboursement couverte par la demande ;

e) une déclaration du requérant selon laquelle il n'a effectué au cours de la période du

remboursement aucune livraison de biens ni prestation de services réputée avoir eu lieu dans l'État membre du remboursement, à l'exception des opérations visées à l'article 3, point b), i) et ii) ;

f) le numéro d'identification TVA ou le numéro d'enregistrement fiscal du requérant ;

g) ses données bancaires, y compris l'IBAN et le BIC.

2. Outre les informations visées au paragraphe 1, pour chaque État membre du remboursement et pour chaque facture ou document d'importation, la demande de remboursement inclut les informations suivantes :

[...]

h) la nature des biens et des services acquis ventilée selon les codes visés à l'article 9. »

10 Selon l'article 9 de la même directive :

« 1. Dans la demande de remboursement, la nature des biens et services acquis est ventilée selon les codes suivants :

1 = carburant ;

2 = location de moyens de transport ;

3 = dépenses liées aux moyens de transport autres que les biens et services visés aux codes 1 et 2 ;

4 = péages routiers et taxes de circulation ;

5 = dépenses de voyage tels que frais de taxi, frais de transport public ;

6 = hébergement ;

7 = denrées alimentaires, boissons et services de restauration ;

8 = droits d'entrée aux foires et expositions ;

9 = dépenses de luxe, de divertissement et de représentation ;

10 = autres.

Lorsque le code 10 est utilisé, la nature des biens livrés et des services fournis doit être indiquée.

2. L'État membre du remboursement peut demander au requérant de fournir des informations complémentaires sous forme de codes électroniques pour chaque code énoncé au paragraphe 1, dans la mesure où de telles informations sont nécessaires en raison d'une restriction au droit à déduction en vertu de la directive [2006/112], telle qu'elle est appliquée dans l'État membre du remboursement, ou aux fins de la mise en œuvre d'une dérogation correspondante accordée par l'État membre du remboursement en vertu des articles 395 ou 396 de ladite directive. »

11 L'article 10 de la directive 2008/9 est ainsi libellé :

« Sans préjudice des demandes d'informations en vertu de l'article 20, l'État membre du remboursement peut demander au requérant de joindre par voie électronique à la demande de remboursement une copie de la facture ou du document d'importation, lorsque la base

d’imposition figurant sur la facture ou le document d’importation est égale ou supérieure à un montant de 1 000 euros ou à sa contre-valeur en monnaie nationale. Toutefois, lorsque la facture a trait à du carburant, ce seuil est de 250 euros ou la contre-valeur en monnaie nationale. »

12 L’article 11 de cette directive énonce :

« L’État membre du remboursement peut demander au requérant de fournir la description de ses activités professionnelles au moyen des codes déterminés conformément à l’article 34 *bis,* paragraphe 3, deuxième alinéa, du règlement (CE) no 1798/2003 du Conseil[, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) no 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1)] ».

13 L’article 15 de ladite directive dispose :

« 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. »

14 L’article 19 de cette même directive 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. »

15 Aux termes de l’article 20 de la directive 2008/9 :

« 1. 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.

2. Les informations exigées conformément au paragraphe 1 doivent être fournis à l’État membre du remboursement dans un délai d’un mois à compter de la date de réception de la

demande d’informations par le destinataire. »

Le droit allemand

16 En vertu de l’article 18, paragraphe 9, de l’Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d’affaires), le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, Allemagne) peut, par décret et avec l’accord du Bundesrat (Conseil fédéral, Allemagne), soumettre à une procédure spéciale le remboursement, à des assujettis établis à l’étranger, de la taxe payée en amont.

17 L’Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (règlement d’application de la loi relative à la taxe sur le chiffre d’affaires), dans sa version applicable au présent litige, prévoit, à son article 61, intitulé « Procédure de remboursement applicable aux assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté », ce qui suit :

« (1) L’assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté communique la demande de remboursement au Bundeszentralamt für Steuern [(Office central fédéral des impôts, Allemagne)] en transmettant les données officiellement requises sur les supports informatiques légalement prescrits, par l’intermédiaire du portail électronique créé à cet effet dans l’État membre d’établissement. La demande de remboursement est réputée introduite uniquement si l’assujetti :

1. a fourni toutes les indications exigées à l’article 8 et à l’article 9, paragraphe 1, de la directive [2008/9], dans la version en vigueur à la date de la demande, [...]

[...]

(2) Le remboursement est demandé dans un délai de neuf mois à compter de la fin de l’année civile au cours de laquelle le droit au remboursement a pris naissance. L’assujetti calcule lui-même le montant du remboursement. La demande est accompagnée de l’intégralité des originaux scannés des factures et documents d’importation lorsque la rémunération de l’opération ou de l’importation s’élève à 1 000 euros au moins, ou à 250 euros au moins pour les factures relatives à l’achat de carburants. En cas de doutes fondés quant à l’existence d’un droit à déduction de la taxe payée en amont du montant demandé, l’Office central fédéral des impôts peut exiger que les montants de taxe payée en amont soient attestés par la production des originaux de factures et de documents d’importation.

[...] »

Les antécédents du litige et la procédure précontentieuse

18 La Commission a été saisie d’une plainte concernant les modalités de remboursement de la TVA, par les autorités fiscales allemandes, aux assujettis établis dans un autre État membre, dont il ressortait qu’un grand nombre de demandes de remboursement était rejeté au motif que la description des biens ou des services acquis, déclarés sous le code 10 visé à l’article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9, était jugée insuffisante ou inadaptée, sans que lesdites autorités aient d’abord tenté d’élucider les faits, conformément aux dispositions de l’article 20, paragraphe 1, de cette directive.

19 Le 25 juillet 2016, la Commission a adressé à la République fédérale d’Allemagne une lettre de mise en demeure dans laquelle elle faisait grief à cet État membre d’avoir violé les droits des titulaires du droit au remboursement de la TVA et de persister dans cette violation du fait de la pratique de ses autorités fiscales.

20 Dans cette lettre de mise en demeure, la Commission faisait observer que, lorsque l’État

membre du remboursement estime que le requérant a fait une déclaration incomplète ou insuffisante, il doit, en application de l'article 20, paragraphe 1, de cette directive, demander à celui-ci des informations ou des pièces justificatives complémentaires avant de rejeter une demande en remboursement, notamment, lorsqu'est en cause l'indication relative à la nature des biens livrés ou des services fournis déclarés sous le code 10 visé à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9. Ainsi, le rejet systématique des demandes de remboursement de la TVA, du fait du caractère incomplet des informations mentionnées, porterait atteinte aux articles 170 et 171 de la directive 2006/112.

21 Dans sa réponse du 13 septembre 2016 à la lettre de mise en demeure, la République fédérale d'Allemagne a fait observer, d'une part, que l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9 n'oblige pas l'État membre concerné à solliciter auprès du requérant la communication des informations manquantes dans la demande de remboursement et, d'autre part, ainsi qu'il ressort de l'article 15, paragraphe 1, seconde phrase, de cette directive, qu'il appartient au requérant et à lui seul de soumettre à l'autorité fiscale compétente une demande de remboursement de TVA contenant l'ensemble des informations exigées aux articles 8, 9 et 11 de ladite directive.

22 En ce qui concerne plus particulièrement les demandes de remboursement de TVA ayant grevé des biens ou des services déclarés sous le code 10 visé à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9, la République fédérale d'Allemagne a indiqué que ses autorités fiscales rejetaient celles de ces demandes qui n'étaient pas renseignées ou qui ne comportaient que des indications génériques telles que « livraison », « biens », « services ».

23 Néanmoins, la République fédérale d'Allemagne a précisé que, depuis le mois de novembre 2014, ses autorités fiscales ne rejettent plus immédiatement les demandes de remboursement pour lesquelles il manque des documents justificatifs ou des informations, mais sollicitent des requérants qu'ils leur transmettent de tels éléments avant la date limite fixée à l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9.

24 En vertu de deux lettres transmises par l'Office central fédéral des impôts en date des 20 février et 7 mars 2018, la République fédérale d'Allemagne a indiqué à la Commission que la pratique administrative n'exclut plus une invitation à fournir les pièces justificatives ou les informations manquantes aux fins de compléter les demandes de remboursement de la TVA que dans deux circonstances. Tel serait le cas, premièrement, lorsque, conformément à l'article 10 de la directive 2008/9, l'obligation de communiquer avec la demande les pièces justificatives en cas de dépassement du seuil a déjà été expressément rappelée au demandeur dans le cadre de procédures de demandes antérieures, et, deuxièmement, lorsque, à la date du traitement de la demande de remboursement, le délai prévu à l'article 15, paragraphe 1, de cette directive a déjà expiré, au motif que, à cette date, toute communication d'informations ou de pièces justificatives requises est tardive.

25 Le 20 juillet 2018, la Commission a communiqué à la République fédérale d'Allemagne un avis motivé.

26 Dans cet avis, la Commission a rappelé que le principe de neutralité fiscale ainsi que le droit de l'assujetti à déduction ou au remboursement de la TVA s'appliquent à partir du moment où les conditions de fond de cette déduction ou de ce remboursement sont réunies, indépendamment du fait que certaines exigences formelles n'ont pas intégralement été respectées.

27 La Commission a ajouté que toute information portant sur des biens ou des services déclarés sous le code 10 visé à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9, aussi faible que soit sa valeur déclarative, rend la demande de remboursement admissible et que la pratique de l'administration fiscale consistant à rejeter immédiatement les demandes de remboursement

insuffisamment renseignées, sans accomplir d'autre démarche, contrevient au principe de neutralité de la TVA.

28 La Commission a indiqué que le refus de l'administration fiscale de demander des informations et des pièces justificatives complémentaires, en application de l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, dans les deux circonstances mentionnées au point 24 du présent arrêt, est contraire au droit de l'Union, dans la mesure où cette dernière disposition exclut du droit à remboursement uniquement la présentation tardive d'une demande, non la possibilité de compléter ultérieurement une demande introduite dans ce délai.

29 Enfin, la Commission a fait valoir que le refus de demander des informations et des pièces justificatives complémentaires conformément à l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9 porte atteinte à l'effet utile du droit au remboursement de la TVA et au principe de protection de la confiance légitime.

30 À cet égard, cette institution a fait observer que, une fois l'accusé de réception de leur demande de remboursement reçu, les assujettis peuvent légitimement s'attendre à ce que leur demande soit traitée conformément aux règles fixées par la directive 2008/9, de sorte que cette confiance serait déçue si l'État membre de remboursement n'appliquait pas systématiquement ces règles.

31 Ainsi, estimant que la République fédérale d'Allemagne manquait aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 5 de la directive 2008/9, la Commission a, sur le fondement de l'article 258 TFUE, invité cet État membre à prendre les mesures requises pour se conformer à cet avis motivé dans un délai de deux mois.

32 Par communication du 12 septembre 2018, la République fédérale d'Allemagne a informé la Commission qu'une instruction du ministère fédéral des Finances a été émise afin que, chaque fois que la demande de remboursement est documentée de manière lacunaire ou insuffisante en ce qui concerne la nature des biens livrés ou des services fournis, déclarés sous le code 10 visé à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9, les services fiscaux invitent le requérant à fournir, en application de l'article 20, paragraphe 1, de cette directive, des informations complémentaires.

33 Plus particulièrement, la République fédérale d'Allemagne a souligné que les pièces justificatives doivent être demandées même si, dans le cadre de procédures de demandes antérieures, l'attention de l'assujetti avait déjà été attirée, spécifiquement, sur l'obligation prévue aux articles 8 à 11 de la directive 2008/9.

34 La République fédérale d'Allemagne a toutefois précisé que, dans la mesure où le délai prévu à l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 est un délai de forclusion, il n'y aurait pas lieu de solliciter, une fois ce délai expiré, la production des pièces justificatives manquantes requises au titre de l'article 10 de cette directive. Cette pratique ne recevrait exception que dans le cas où le rejet de la demande de remboursement serait contraire au principe de proportionnalité, notamment dans certains cas de perte des pièces justificatives.

35 Considérant que la République fédérale d'Allemagne avait refusé de se conformer à l'avis motivé dans les cas de figure où le délai de demande est déjà expiré à la date du traitement et où la communication des informations ou des pièces justificatives requises serait tardive et que, dès lors, la pratique administrative de cet État membre contrevenait aux articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi qu'à l'article 5 de la directive 2008/9, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le manquement

Sur la recevabilité

Argumentation des parties

36 Dans son mémoire en défense, la République fédérale d'Allemagne demande à la Cour de rejeter le présent recours comme étant partiellement irrecevable.

37 En ce qui concerne le grief de la Commission tiré de l'illégalité de la pratique des autorités fiscales consistant à rejeter, sans tentative d'obtenir des informations complémentaires, les demandes de remboursement incomplètes ou insuffisantes au regard de l'article 9, paragraphe 1, code 10, de la directive 2008/9, la République fédérale d'Allemagne fait observer que cette pratique a été abandonnée à la suite de l'avis motivé, ainsi qu'elle l'a confirmé à la Commission dans sa communication du 12 septembre 2018.

38 La République fédérale d'Allemagne explique en effet que, depuis le mois d'août 2018, dans une telle hypothèse, les autorités fiscales compétentes invitent systématiquement les assujettis à fournir des informations complémentaires sur la nature des biens et des services en cause, et que ce n'est que lorsque cette invitation n'a pas abouti à un résultat concluant que la demande de remboursement est rejetée.

39 Elle précise que la référence faite dans sa communication du 12 septembre 2018 à l'instruction donnée par le ministère fédéral des Finances à l'Office central fédéral des impôts, qui relève directement de l'autorité de celui-ci, était suffisante pour démontrer que les pratiques incriminées avaient, en partie, été modifiées à la date d'échéance fixée dans l'avis motivé. En cas de doutes persistants à cet égard, il revenait à la Commission, en vertu du principe de coopération loyale, de solliciter un complément d'informations, de sorte que lesdits documents auraient pu lui être communiqués sans difficulté.

40 Il en résulte que, selon la République fédérale d'Allemagne, concernant ce grief, la Commission n'a plus d'intérêt à introduire le présent recours à ce titre et que sa requête doit être rejetée comme étant partiellement irrecevable.

41 Dans son mémoire en réplique, la Commission demande à la Cour de rejeter l'exception d'irrecevabilité soulevée par la République fédérale d'Allemagne.

42 À cet égard, la Commission fait valoir que, en vertu du principe de coopération loyale, il appartient à l'État membre qui a reçu un avis motivé de mettre à sa disposition les informations nécessaires et de faciliter la mission de cette institution. Lorsque la Commission a fourni suffisamment d'éléments faisant apparaître que les autorités d'un État membre ont développé une pratique répétée et persistante qui est contraire au droit de l'Union, il incombe à cet État membre de contester de manière substantielle et détaillée les données ainsi présentées et les données qui en découlent.

43 Il en résulte qu'un État membre ne saurait se soustraire au contrôle juridictionnel en se bornant à déclarer qu'il a modifié entre-temps sa pratique administrative. Au contraire, il lui appartiendrait de faire explicitement référence à l'instrument qui a mis fin au comportement en cause, instrument qui devrait prendre la forme d'une instruction écrite adressée à l'ensemble des administrateurs.

44 Dans son mémoire en duplique, la République fédérale d'Allemagne allègue que, en indiquant que la réponse à l'avis motivé aurait dû produire un tel instrument, la Commission dénonce en fait un vice de forme et modifie ainsi l'objet du litige, ce qui aurait dû, à tout le moins,

faire l’objet d’un avis motivé complémentaire au cours de la procédure précontentieuse, de sorte que la délimitation de l’objet du litige soit claire.

Appréciation de la Cour

45 Il résulte d’une jurisprudence constante de la Cour que, dans le cadre des compétences qu’elle tient de l’article 258 TFUE, la Commission n’a pas à démontrer l’existence d’un intérêt à agir. En effet, la Commission a pour mission de veiller, d’office et dans l’intérêt général, à l’application par les États membres du droit de l’Union et de faire constater, en vue de leur cessation, l’existence de manquements éventuels aux obligations qui en dérivent (arrêts du 8 décembre 2005, Commission/Luxembourg, C?33/04, EU:C:2005:750, point 65 et jurisprudence citée, ainsi que du 24 mars 2009, Danske Slagterier, C?445/06, EU:C:2009:178, point 43 et jurisprudence citée).

46 Il s’ensuit que, en l’espèce, la République fédérale d’Allemagne ne saurait arguer de l’irrecevabilité du présent recours en alléguant un défaut d’intérêt à agir de la Commission.

47 Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que l’objet d’un recours en manquement, en application de l’article 258 TFUE, est fixé par l’avis motivé de la Commission, de sorte que le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que cet avis (arrêt du 21 mars 2019, Commission/Pologne, C?127/17, EU:C:2019:236, point 119 et jurisprudence citée).

48 En l’espèce, l’allégation de la Commission selon laquelle la République fédérale d’Allemagne n’a pas produit l’instrument ordonnant l’abandon de la pratique administrative consistant à rejeter les demandes de remboursement incomplètes ou insuffisantes au regard de l’article 9, paragraphe 1, code 10, de la directive 2008/9 n’est pas de nature à modifier l’objet du litige et doit être uniquement considérée comme un argument destiné à étayer le fait que, de l’avis de cette institution, ledit État membre ne rapporte pas la preuve du bien-fondé de ses déclarations. Il en résulte que l’exception d’irrecevabilité soulevée par la République fédérale d’Allemagne doit être rejetée.

Sur le fond

49 La Commission a formulé trois griefs contre la République fédérale d’Allemagne tirés de violations, premièrement, du principe de neutralité de la TVA, deuxièmement, de l’effet utile du droit au remboursement de la TVA et, troisièmement, du principe de protection de la confiance légitime.

50 Il convient d’analyser les premier et deuxième griefs conjointement.

Sur les griefs tirés de la violation du principe de neutralité de la TVA et de celle de l’effet utile du droit au remboursement de la TVA

– *Argumentation des parties*

51 La Commission fait valoir que, en ce que la République fédérale d’Allemagne refuse de faire usage de la possibilité, prévue à l’article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, de demander des informations complémentaires aux assujettis dont les demandes de remboursement sont documentées de manière lacunaire ou insuffisante lorsque le délai prévu à l’article 15, paragraphe 1, de cette directive a expiré, cet État membre a, en violant le principe de neutralité de la TVA ainsi que l’effet utile du droit au remboursement de la TVA par les assujettis non établis dans l’État membre de remboursement, manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi que de l’article 5 de la directive 2008/9.

52 À cet égard, cette institution fait, tout d’abord, valoir que le droit à déduction de la taxe payée en amont, de même que le droit correspondant au remboursement de la TVA, constitue un principe fondamental du système de TVA instauré par le droit de l’Union. Se fondant sur l’arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, points 45 et 46 ainsi que jurisprudence citée), ladite institution soutient que ce principe de neutralité fiscale de la TVA oblige à accepter la déduction ou le remboursement de TVA lorsque les conditions de fond de la déduction ou du remboursement sont réunies, même si certaines conditions formelles ont été omises, sauf si la violation de telles exigences formelles aurait pour effet d’empêcher d’apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites.

53 Elle estime qu’un État membre ne peut rejeter une demande de remboursement sur le fondement de l’article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 que s’il résulte de manière évidente du contenu de la demande que les conditions de remboursement ne sont pas réunies.

54 À cet égard, la Commission précise, toutefois, que, pour ce qui est d’une demande de remboursement ayant été introduite dans le délai fixé par cette disposition, une preuve certaine que les conditions de fond sont satisfaites ne dépendrait pas de la date à laquelle cette preuve a été présentée au cours de la procédure de remboursement. Par ailleurs, la République fédérale d’Allemagne ne démontrerait pas en quoi l’objectif de lutte contre la fraude justifie qu’une demande de remboursement non accompagnée de la copie de la facture soit systématiquement rejetée après l’expiration du délai de forclusion prévu à l’article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9.

55 Selon la Commission, un État membre est, en application des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, tenu de solliciter, en application de l’article 20, paragraphe 1, de cette directive, des renseignements à l’assujetti lorsqu’il existe des doutes quant à la réunion des conditions d’exercice du droit à remboursement. Ce n’est qu’après une tentative d’élucidation infructueuse qu’il serait possible pour l’État membre de rejeter la demande de remboursement.

56 La Commission fait, ensuite, valoir que l’interprétation de l’article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, telle qu’avancée par la République fédérale d’Allemagne, porte atteinte aux droits que les assujettis concernés tirent des articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi que de l’article 5 de la directive 2008/9, et contrevient à l’effet utile de ces directives.

57 À cet égard, la Commission estime que le délai de forclusion visé à la première phrase de l’article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 s’applique exclusivement aux demandes de remboursement qui ne respectent pas les conditions formelles prévues à la seconde phrase de cette disposition. En particulier, un tel délai ne concernerait pas les copies des factures, mentionnées à l’article 10 de cette directive, auquel ne renvoie au demeurant pas ledit article 15, paragraphe 1.

58 La République fédérale d’Allemagne soutient que sa pratique administrative est conforme au droit de l’Union. Ainsi qu’il ressortirait d’une jurisprudence constante de la Cour, en particulier de l’arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 42 et jurisprudence citée), il n’y aurait pas lieu d’accorder la déduction de la TVA en amont lorsque la violation des conditions formelles par l’assujetti a pour effet d’empêcher d’apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites.

59 Or, à cet égard, cet État membre fait valoir que la violation par les assujettis de l’exigence de fournir l’ensemble des pièces justificatives conformément à l’article 10 de la directive 2008/9 avant l’expiration du délai prévu à l’article 15, paragraphe 1, de cette directive a pour effet d’empêcher d’apporter la preuve certaine que les conditions de fond du remboursement de la TVA

sont remplies.

60 Il ajoute que la pratique incriminée par la Commission n’est pas contraire à l’effet utile de la directive 2008/9 dans la mesure où l’article 10 de cette directive établit un lien entre la demande de remboursement et la présentation de la facture qui sert de base à cette demande et que la référence faite par cet article à l’article 20 de ladite directive a pour objet de permettre aux États membres de solliciter l’original ou la copie de la facture, indépendamment des seuils d’application dudit article 10.

61 Cette dernière disposition poursuivrait un objectif qui irait au-delà de l’examen des conditions d’octroi d’un remboursement de TVA. Elle aurait pour objet de lutter contre l’évasion et les pertes fiscales et contribuerait à l’accélération de la procédure de remboursement qui est l’une des finalités poursuivies par la directive 2008/9.

– *Appréciation de la Cour*

62 À titre liminaire, il convient de rappeler que, en vertu d’une jurisprudence constante de la Cour, l’existence d’un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l’État membre telle qu’elle se présentait au terme du délai fixé dans l’avis motivé et les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour [arrêts du 18 octobre 2018, Commission/Royaume-Uni, C?669/16, EU:C:2018:844, point 40 et jurisprudence citée, ainsi que du 28 mai 2020, Commission/Bulgarie (Organisme d’enquête ferroviaire), C?33/19, non publié, EU:C:2020:405, point 79 et jurisprudence citée].

63 En l’espèce, la République fédérale d’Allemagne a, dans sa communication du 12 septembre 2018, indiqué à la Commission, de manière univoque, que le ministère fédéral des Finances avait donné instruction à l’Office central fédéral des impôts de ne rejeter les demandes de remboursement incomplètes ou insuffisantes au regard de l’article 9, paragraphe 1, code 10, de la directive 2008/9 qu’après avoir vainement sollicité des informations complémentaires auprès du requérant, conformément à l’article 20, paragraphe 1, de cette directive.

64 Toutefois, la Commission considère que cette communication n’est pas adéquate aux fins de démontrer que la République fédérale d’Allemagne s’est conformée à son avis motivé.

65 À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre d’une procédure en manquement en vertu de l’article 258 TFUE, il incombe à la Commission d’établir l’existence du manquement allégué. C’est elle qui doit apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification par celle?ci de l’existence de ce manquement, sans pouvoir se fonder sur une présomption quelconque [arrêt du 5 mars 2020, Commission/Chypre (Collecte et épuration des eaux urbaines résiduaires), C?248/19, non publié, EU:C:2020:171, point 20 et jurisprudence citée].

66 Toutefois, les États membres sont tenus, conformément à l’article 4, paragraphe 3, TUE, de faciliter à la Commission l’accomplissement de sa mission, consistant notamment, selon l’article 17, paragraphe 1, TUE, à veiller à l’application des dispositions du traité FUE ainsi que des dispositions prises par les institutions de l’Union européenne en vertu de celui-ci [arrêt du 2 mai 2019, Commission/Croatie (Décharge de Biljane Donje), C?250/18, non publié, EU:C:2019:343, point 34 et jurisprudence citée].

67 À cet égard, il convient de tenir compte du fait que, s’agissant de vérifier l’application correcte en pratique des dispositions nationales destinées à assurer la mise en œuvre effective d’une directive, la Commission, qui ne dispose pas de pouvoirs propres d’investigation en la matière, est largement tributaire des éléments fournis par d’éventuels plaignants ainsi que par l’État membre concerné [arrêt du 28 mars 2019, Commission/Irlande (Système de collecte et de

traitement des eaux usées), C?427/17, non publié, EU:C:2019:269, point 38 et jurisprudence citée].

68 Il s’ensuit, notamment, que, lorsque la Commission a fourni suffisamment d’éléments faisant apparaître que les autorités d’un État membre ont développé une pratique répétée et persistante qui est contraire aux dispositions d’une directive, il incombe à cet État membre de contester de manière substantielle et détaillée les données ainsi présentées et les conséquences qui en découlent (arrêt du 19 mars 2009, Commission/Grèce, C?489/06, EU:C:2009:165, point 54 et jurisprudence citée).

69 Par conséquent, si la preuve de la modification d’une pratique administrative peut se faire sans que cela soit nécessairement formalisé par l’établissement d’une norme générale ou d’une circulaire administrative, un État membre ne saurait, toutefois, se contenter d’affirmer, sans que cela soit étayé par le moindre élément probant, qu’il a modifié sa pratique administrative conformément à l’avis motivé de la Commission.

70 À la lumière de ces considérations, il y a lieu de faire observer que, en l’espèce, ainsi qu’il a été rappelé au point 28 du présent arrêt, la Commission a considéré, dans son avis motivé, qu’était contraire au droit de l’Union, en particulier à l’article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, la pratique administrative consistant à rejeter les demandes de remboursement sans invitation à fournir, afin de les compléter, les pièces justificatives ou les informations manquantes, premièrement, lorsque, dans des procédures de demande antérieures, l’obligation, conformément à l’article 10 de cette directive, de communiquer avec la demande les pièces justificatives en cas de dépassement du seuil a déjà été expressément rappelée au demandeur et, deuxièmement, lorsque, à la date du traitement de la demande de remboursement, le délai prévu à l’article 15, paragraphe 1, de ladite directive a déjà expiré.

71 À la suite de la communication de la République fédérale d’Allemagne du 12 septembre 2018, dont le contenu fait l’objet des points 32 et 33 du présent arrêt, la Commission a estimé que cet État membre restait en défaut de se conformer à l’avis motivé pour ce qui est de ce second cas de figure, tenant au refus d’inviter les assujettis à transmettre les pièces justificatives ou les informations manquantes lorsqu’une telle transmission a lieu au-delà du délai prévu à cet article 15, paragraphe 1. Elle a, en conséquence, introduit le présent recours aux fins de faire constater le manquement commis par ledit État membre à ce titre.

72 À cet égard, au stade de la requête, la Commission n’a pas distingué la situation où la demande de remboursement contient des données incomplètes ou insuffisantes sur la nature des biens et des services déclarés sous le code 10 de l’article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9 de la situation où la demande de remboursement est introduite sans que soit jointe la copie de la facture, en application de l’article 10 de cette directive.

73 En revanche, il y a lieu de faire observer que, après que, dans son mémoire en défense, la République fédérale d’Allemagne a souligné que, ainsi qu’elle en avait fait part dans sa communication du 12 septembre 2018, la pratique incriminée avait été abandonnée à la suite de l’avis motivé, en ce qui concerne les demandes de remboursement contenant des données incomplètes ou insuffisantes au sujet de la nature des biens et des services déclarés sous le code 10 de l’article 9, paragraphe 1, de la directive 2008/9, les arguments que la Commission a soulevés, s’agissant du fond de l’affaire, dans son mémoire en réplique, ont trait uniquement à cette pratique en ce que celle-ci porte sur les pièces justificatives mentionnées à l’article 10 de cette directive.

74 Il en ressort que le recours de la Commission a ainsi pour seul objet de faire constater que la République fédérale d’Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des

articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi qu'à l'article 5 de la directive 2008/9, en rejetant les demandes de remboursement de la TVA auxquelles n'a pas été joint l'ensemble des copies des factures ou des documents d'importation qui sont exigées par la législation de cet État membre en vertu de l'article 10 de cette directive, sans avoir invité les assujettis, conformément à la faculté prévue à l'article 20 de ladite directive, à compléter leurs demandes.

75 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, dans le cas où, en méconnaissance de la réglementation nationale transposant l'article 10 de la directive 2008/9, les copies des factures ne sont pas jointes aux demandes de remboursement, la pratique administrative de la République fédérale d'Allemagne consiste à ne solliciter des requérants, en vertu de l'article 20, paragraphe 1, de cette directive, la communication de ces copies que lorsque, à la date de l'examen de la demande par l'administration compétente, le délai prévu à l'article 15, paragraphe 1, de cette directive n'a pas encore expiré. En revanche, lorsqu'il s'avère que, à cette date, ledit délai a expiré, les demandes de remboursement sont rejetées, exception faite des cas où ce rejet entraînerait une violation du principe de proportionnalité.

76 Il convient de constater que les articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi que les articles 3 et 5 de la directive 2008/9 régissent les conditions de fond du droit au remboursement de la TVA.

77 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, le droit au remboursement, tout comme le droit à déduction, constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union, qui 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 11 juin 2020, CHEP Equipment Pooling, C?242/19, EU:C:2020:466, point 53 et jurisprudence citée).

78 Ce droit au remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9, constitue le pendant du droit, instauré par la directive 2006/112, de déduire la TVA payée en amont par l'assujetti dans son propre État membre (voir, en ce sens, arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, point 36, et du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, point 34).

79 La Cour a itérativement jugé que le droit à déduction et, partant, au remboursement fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et 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 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, point 36 et jurisprudence citée).

80 Selon une jurisprudence constante de la Cour, le 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 (voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, point 41, ainsi que du 14 février 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, points 45 et 46).

81 Il peut, cependant, en aller autrement si la violation de telles exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, point 42 et jurisprudence citée).

82 Lorsque l'administration dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti est redevable de la TVA, elle ne saurait imposer des conditions supplémentaires pouvant avoir pour

effet de réduire à néant l’exercice du droit à déduction ou à remboursement de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 14 février 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, points 45 et 46).

83 À cet égard, il convient également de rappeler que la lutte contre la fraude, l’évasion fiscale et les abus éventuels est, en effet, un objectif reconnu et encouragé par les dispositions du droit de l’Union en matière de TVA. Toutefois, les mesures adoptées par les États membres ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu’elles remettraient systématiquement en cause le droit au remboursement de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (voir, par analogie, arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, point 48 et jurisprudence citée).

84 S’agissant, premièrement, des modalités de remboursement de la TVA prévues par la directive 2008/9 et qui constituent des exigences formelles au sens de la jurisprudence citée au point 80 du présent arrêt, il ressort de la lecture combinée de l’article 10 et de l’article 20, paragraphe 1, de cette directive qu’une demande de remboursement de la TVA ne doit pas nécessairement être assortie de l’original de la facture ou d’une copie de celle-ci. En effet, d’une part, en application de l’article 10 de ladite directive, ce n’est que si la base d’imposition figurant sur la facture est égale ou supérieure à un montant de 1 000 euros ou à sa contre-valeur en monnaie nationale – ce seuil étant fixé à 250 euros ou à sa contre-valeur en monnaie nationale lorsque la facture a trait à du carburant – que les États membres ont la faculté, et non l’obligation, de demander à tout requérant de joindre à sa demande de remboursement une copie de la facture. D’autre part, aux termes de l’article 20, paragraphe 1, troisième alinéa, de la même directive, si l’État membre de remboursement a des raisons de douter de la validité ou de l’exactitude d’une créance particulière, il peut demander l’original ou une copie de la facture justifiant la créance, sans considération des seuils visés audit article 10.

85 À cet égard, il convient également de relever, d’une part, que le présent recours a trait non pas à une violation d’exigences formelles empêchant d’apporter la preuve que les exigences de fond du droit au remboursement de la TVA ont été satisfaites, mais, sous réserve que la demande de remboursement a été introduite dans le délai fixé à l’article 15, paragraphe 1, de cette même directive, à la date à laquelle cette preuve peut être apportée.

86 D’autre part, contrairement à ce que fait valoir la République fédérale d’Allemagne, eu égard notamment à l’importance du droit au remboursement en tant que principe fondamental du système commun de la TVA, ainsi qu’il a été rappelé au point 77 du présent arrêt, une pratique administrative qui exclut que, au moyen d’une demande d’informations complémentaires, les assujettis soient invités à apporter, au besoin au-delà de ce délai, la preuve que les exigences de fond de leur droit à remboursement sont satisfaites, sauf dans les circonstances limitées rappelées au point 34 de présent arrêt, va manifestement au?delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs tenant à la lutte contre la fraude, l’évasion fiscale et les abus éventuels en matière de TVA.

87 Deuxièmement, dès lors que l’article 15, paragraphe 1, premier alinéa, deuxième phrase, de la directive 2008/9 prévoit expressément que « [l]a demande de remboursement est réputée introduite uniquement lorsque le requérant a fourni toutes les informations exigées aux articles 8, 9 et 11 », il en découle que le fait pour un requérant de ne pas joindre à sa demande de remboursement une copie de la facture, en méconnaissance de l’obligation imposée en ce sens par l’État membre sur la base de l’article 10 de cette directive, ne saurait avoir pour effet de considérer la demande de remboursement comme étant non introduite.

88 Dans ces conditions, lorsque le requérant n’a pas joint à sa demande de remboursement, contrairement à l’obligation imposée en ce sens par la loi nationale, la copie de la facture, les exigences tenant au principe de neutralité fiscale et à l’effet utile du droit au remboursement de la

TVA s’opposent, en principe, à ce que l’administration fiscale rejette la demande de remboursement soumise en temps utile lorsqu’elle n’a pas invité le requérant, en application de l’article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, à compléter sa demande par la présentation, au besoin au?delà du délai fixé à l’article 15, paragraphe 1, de cette directive, de la copie de la facture ou par la fourniture d’informations appropriées rendant possible le traitement de cette demande.

89 Dans ces conditions, les premier et deuxième griefs du recours de la Commission doivent être accueillis.

Sur le grief tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime

– *Argumentation des parties*

90 Par son troisième grief, la Commission reproche à la République fédérale d’Allemagne d’avoir violé le principe de protection de la confiance légitime, en ce que l’autorité nationale compétente s’abstient systématiquement, conformément à une pratique administrative bien établie, de demander des informations et des pièces justificatives complémentaires au titre de l’article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9 après la date du 30 septembre de l’année concernée. En effet, un assujetti, une fois qu’il a reçu l’accusé de réception de sa demande de remboursement par l’administration fiscale, serait en droit de s’attendre à ce que sa demande soit traitée conformément aux règles édictées par cette directive.

91 Ainsi, il ressortirait de l’arrêt du 8 juin 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, point 47), que le principe de protection de la confiance légitime s’oppose à la suppression rétroactive du droit à déduction de la TVA. Il en résulterait qu’une exclusion du droit au remboursement de la TVA contraire au droit en vigueur viole, à plus forte raison, ce principe, dès lors que l’assujetti peut légitimement s’attendre à ce que la pratique de l’administration soit légale.

92 Selon la République fédérale d’Allemagne, la pratique administrative suivie par l’autorité nationale compétente en matière de traitement des demandes de remboursement de la TVA ne viole en rien le principe de protection de la confiance légitime, dès lors que cette pratique administrative est conforme aux dispositions pertinentes de la directive 2008/9. En outre, l’autorité nationale compétente informerait tout demandeur d’un remboursement, dans l’accusé de réception qui doit être délivré conformément à l’article 19, paragraphe 1, de cette directive, de l’obligation pour ce dernier de présenter les pièces justificatives nécessaires.

93 Par ailleurs, cette pratique administrative n’aurait nullement fait l’objet d’une modification législative rétroactive. Il serait erroné de considérer que toute violation du droit de l’Union constitue nécessairement une violation du principe de protection de la confiance légitime.

– *Appréciation de la Cour*

94 Il y a lieu de rappeler que le principe de protection de la confiance légitime fait partie de l’ordre juridique de l’Union. À ce titre, il doit être respecté non seulement par les institutions de l’Union, mais également par les États membres dans l’exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l’Union (voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2020, Hecta Viticol, C?184/19, EU:C:2020:337, point 32 et jurisprudence citée).

95 Selon la jurisprudence constante de la Cour, le principe de protection de la confiance légitime est un corollaire du principe de sécurité juridique, lequel exige, notamment, que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu’elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables. Un particulier peut se

prévaloir de ce corollaire lorsqu'une autorité compétente, en lui fournissant des assurances précises, a fait naître chez lui des espérances fondées (voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 2018, Klohn, C?167/17, EU:C:2018:833, points 50 et 51).

96 En l'occurrence, il y a, toutefois, lieu de constater que la Commission ne conteste pas que l'accusé de réception transmis à l'assujetti par l'autorité nationale compétente, en vertu de l'article 19, paragraphe 1, de la directive 2008/9, lorsque celui-ci a introduit une demande de remboursement de la TVA au titre de l'article 15, paragraphe 1, de cette directive, contient un rappel de l'obligation de présenter les pièces justificatives nécessaires.

97 Dans ces conditions, il ne saurait être considéré qu'un tel accusé de réception est de nature à fournir à l'assujetti l'assurance que sa demande de remboursement de la TVA sera traitée par l'autorité nationale compétente en dépit de l'absence de présentation par celui-ci des informations et des pièces justificatives nécessaires.

98 Par ailleurs, il ne ressort en rien des éléments présentés par la Commission que l'autorité nationale compétente aurait, à cet égard, modifié sa pratique administrative au détriment des assujettis en privant ceux-ci, avec effet rétroactif, de leur droit au remboursement de la TVA.

99 En conséquence, il y a lieu de rejeter le troisième grief, tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime.

100 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que, en rejetant les demandes de remboursement de TVA introduites avant le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement mais auxquelles ne sont pas jointes les copies des factures ou des documents d'importation exigées par la législation de l'État membre de remboursement en vertu de l'article 10 de la directive 2008/9, sans inviter préalablement les requérants à compléter leurs demandes par la présentation, au besoin au-delà de cette date, de ces copies ou à fournir des informations appropriées rendant possible le traitement desdites demandes, la République fédérale d'Allemagne a, en violant le principe de neutralité de la TVA ainsi que l'effet utile du droit au remboursement de la TVA par les assujettis non établis dans l'État membre de remboursement, manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 170 et 171 de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 5 de la directive 2008/9.

Sur les dépens

101 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Conformément à l'article 138, paragraphe 3, de ce règlement, si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens. Toutefois, si cela apparaît justifié au vu des circonstances de l'espèce, la Cour peut décider que, outre ses propres dépens, une partie supporte une fraction des dépens de l'autre partie. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne aux dépens et celle-ci ayant succombé en l'essentiel de ses moyens, il y a lieu, eu égard aux circonstances de l'espèce, de condamner la République fédérale d'Allemagne à supporter, outre ses propres dépens, deux tiers des dépens de la Commission. Cette dernière supportera un tiers de ses dépens.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) déclare et arrête :

1) **En rejetant les demandes de remboursement de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) introduites avant le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement mais auxquelles ne sont pas jointes les copies des factures ou des documents d'importation exigées par la législation de l'État membre de remboursement en vertu de l'article 10 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, sans inviter préalablement les requérants à compléter leurs demandes par la présentation, au besoin au-delà de cette date, de ces copies ou à fournir des informations appropriées rendant possible le traitement desdites demandes, la République fédérale d'Allemagne a, en violant le principe de neutralité de la TVA ainsi que l'effet utile du droit au remboursement de la TVA par les assujettis non établis dans l'État membre de remboursement, manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 170 et 171 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, ainsi que de l'article 5 de la directive 2008/9.

2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**

3) **La République fédérale d'Allemagne supporte, outre ses propres dépens, deux tiers des dépens de la Commission européenne.**

4) **La Commission européenne supporte un tiers de ses dépens.**

Signatures

* Langue de procédure : l'allemand.