

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. Gerard HOGAN

présentées le 17 janvier 2019 (1)

Affaire C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

contre

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(demande de décision préjudicielle formée par le tribunal administratif de Montreuil, France)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée “TVA” – Directive 2006/112/CE – Article 171 – Remboursement de TVA – Directive 2008/9/CE – Article 20 – Demande d'informations complémentaires de l'État membre du remboursement – Informations à fournir dans un délai d'un mois à compter de la réception de la demande par le destinataire – Nature juridique de ce délai et conséquences du non-respect de celui-ci »

1. Lorsqu'un contribuable ne répond pas à une demande d'informations complémentaires des autorités fiscales compétentes dans le délai d'un mois prévu par 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 (2), cela implique-t-il que son droit de demander un crédit de TVA est alors automatiquement éteint ? C'est la question principale qui se pose dans le présent renvoi préjudiciel.

2. Partant, la présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9. La demande de renvoi préjudiciel est intervenue dans le cadre de la procédure devant le tribunal administratif de Montreuil, France, opposant Sea Chefs Cruise Services GmbH (ci-après « Sea Chefs »), une société ayant son siège en Allemagne, au ministre de l'Action et des Comptes publics, France, et ayant pour objet la décision de ce dernier de rejeter la demande de Sea Chefs de remboursement d'un crédit de TVA au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2014.

3. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir en substance si le délai d'un mois pour donner des informations, prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, est contraignant, le non-respect dudit délai entraînant la déchéance du droit au remboursement ou bien si cette disposition est susceptible d'être interprétée en ce sens qu'il est possible de régulariser une demande de remboursement de TVA en apportant des preuves dans le cadre d'un recours en vertu de l'article 23 de la directive.

4. Toutefois, avant d'examiner ces questions, il convient de présenter le droit pertinent.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

1. La directive 2006/112

5. L'article 169 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (3), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 (4), prévoit :

« Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ;

[...] »

6. L'article 170 de la même directive dispose :

« Tout assujetti qui, au sens de l'article 1er de la directive 86/560/CEE, de l'article 2, point 1), et de l'article 3, de la directive 2008/9/CE et de l'article 171 de la présente directive, 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. »

7. L'article 171 de la même directive dispose :

« 1. 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/CE.

[...] »

2. La directive 2008/9

8. L'article 7 de la directive 2008/9 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. L'article 8 de la directive 2008/9 dispose :

« 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 :

- a) le nom et l'adresse complète du fournisseur ou du prestataire ;
- b) sauf en cas d'importation, le numéro d'identification TVA du fournisseur ou du prestataire ou son numéro d'enregistrement fiscal, tel qu'attribué par l'État membre du remboursement conformément aux articles 239 et 240 de la directive 2006/112/CE ;
- c) sauf en cas d'importation, le préfixe de l'État membre du remboursement, conformément à l'article 215 de la directive 2006/112/CE ;
- d) la date et le numéro de la facture ou du document d'importation ;
- e) la base d'imposition et le montant de la TVA, libellés dans la devise de l'État membre du remboursement ;
- f) le montant déductible de la TVA calculé conformément à l'article 5 et à l'article 6, deuxième alinéa, libellé dans la devise de l'État membre du remboursement ;
- g) le cas échéant, la proportion déductible calculée conformément à l'article 6, exprimée sous forme de pourcentage ;
- h) la nature des biens et des services acquis ventilée selon les codes visés à l'article 9. »

10. L'article 15 de la directive 2008/9 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.

[...] »

11. L'article 20 de la même directive prévoit :

« 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. »

12. L'article 21 de la même directive dispose :

« Lorsque l'État membre du remboursement demande des informations complémentaires, il notifie au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de deux mois à partir de la date de réception des informations demandées ou, s'il n'a pas reçu de réponse à sa demande, dans un délai de deux mois à partir de l'expiration du délai visé à l'article 20, paragraphe 2. [...]

[...] »

13. L'article 23 de la même directive dispose :

« 1. Lorsque la demande de remboursement est rejetée en totalité ou en partie, les motifs du rejet sont notifiés au requérant par l'État membre du remboursement en même temps que la décision de rejet.

2. Des recours contre une décision de rejet d'une demande de remboursement peuvent être formés par le requérant auprès des autorités compétentes de l'État membre du remboursement, dans les formes et les délais prévus pour les réclamations relatives aux remboursements demandés par des personnes établies dans cet État membre.

[...] »

B. Le droit national

14. L'article 242-0W de l'annexe II au code général des impôts, pris pour la transposition de l'article 20 de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 susvisée, dispose :

« I. — Lorsque ces informations complémentaires sont demandées à une autre personne que le requérant ou que les autorités compétentes d'un État membre, la demande doit être transmise par voie électronique si le destinataire de la demande est équipé en conséquence. S'il le juge utile, le service des impôts peut demander de nouvelles informations complémentaires.

II. — Les informations complémentaires exigées conformément aux dispositions du I doivent être fournies dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations par le destinataire ».

II. Le litige au principal et les questions préjudicielles

15. Le 17 septembre 2015, la société Sea Chefs Cruise Services GmbH, établie en Allemagne, a demandé le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 40 054,31 euros au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2014. Le montant est limité à 32 143,47 euros dans l'affaire au principal.

16. Le 29 janvier 2016, cette demande a fait l'objet d'une décision de rejet total faite pour la société d'avoir répondu à la demande d'informations complémentaires que l'administration fiscale lui avait adressée par courriel le 14 décembre 2015.

17. Par une requête et un mémoire, enregistrés le 7 avril 2016 et le 2 janvier 2017, la société Sea Chefs Cruise Services GmbH a demandé au tribunal administratif de Montreuil d'ordonner, notamment, le remboursement d'un crédit de TVA d'un montant de 32 143, 47 euros pour la période concernée.

18. Par des mémoires, déposés le 24 octobre 2016 et le 28 décembre 2017, le directeur en charge de la direction des impôts des non-résidents a conclu au rejet de la requête pour irrecevabilité, au motif que le délai de réponse d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 et transposé à l'article 242-0 W de l'annexe II au code général des impôts n'avait pas été respecté. Selon le directeur, le non-respect du délai d'un mois aurait entraîné l'extinction du droit au remboursement. Le directeur a également soutenu qu'il est impossible de régulariser une demande de remboursement de TVA en apportant des preuves devant le juge de l'impôt qui se prononce sur le droit au remboursement.

19. Par un jugement du 27 juin 2017, le tribunal administratif de Montreuil a sursis à statuer sur la requête de la société Sea Chefs Cruise Services GmbH afin de transmettre au Conseil d'État, en application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, le dossier de l'affaire et de lui soumettre plusieurs questions.

20. Le Conseil d'État a statué sur ces questions par un avis contentieux no 412053 du 18 octobre 2017.

21. Le tribunal administratif de Montreuil considère, notamment, que, lorsque l'administration fiscale française ne dispose pas de l'ensemble des éléments lui permettant de s'assurer que l'assujetti non établi en France satisfait aux conditions subordonnant le droit au remboursement de la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis en France, elle peut les demander à l'assujetti par voie électronique. L'assujetti dispose d'un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations pour fournir ces éléments.

22. Ce tribunal considère également qu'afin de garantir l'efficacité du système de TVA, la directive 2008/9 a prévu des délais qui doivent permettre un traitement rapide des demandes de remboursement et que les demandeurs de remboursement doivent respecter. Toutefois, le tribunal administratif de Montreuil observe que ni la directive 2008/9 ni aucune disposition nationale ne précise les conséquences sur le droit au remboursement de la TVA d'une méconnaissance du délai de réponse. En particulier, selon ce tribunal, aucun de ces textes ne précise si l'assujetti dispose de la possibilité de régulariser sa demande devant le juge de l'impôt ou si sa demande est frappée de forclusion.

23. Sea Chefs a fait valoir devant le tribunal administratif de Montreuil que l'impossibilité de régulariser sa situation dans le cadre du recours prévu à l'article 23 de la directive 2008/9 est contraire au principe de neutralité de la TVA garanti par le droit de l'Union. La neutralité de la TVA est assurée par la complétude de son régime de déduction, principe fondamental du système commun de TVA, qui comprend le droit de recours.

24. Sea Chefs a fait valoir également que cette impossibilité de régulariser sa demande de remboursement de TVA devant une juridiction est contraire au principe de proportionnalité de la TVA. Selon Sea Chefs, si l'administration fiscale doit s'assurer que l'assujetti remplit ses obligations de déclaration et de paiement et peut prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, celles-ci ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

25. Le tribunal administratif de Montreuil a estimé que la question de la compatibilité de cette règle de forclusion avec les principes de neutralité et de proportionnalité est déterminante pour la solution du litige qu'il doit trancher et présente de sérieuses difficultés.

26. Dans ces conditions, le tribunal administratif de Montreuil a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions du II de l'article 20 de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles créent une règle de forclusion qui implique qu'un assujetti d'un État membre qui demande le remboursement de taxe sur la valeur ajoutée à un État membre dans lequel il n'est pas établi ne peut régulariser sa demande de remboursement devant le juge de l'impôt s'il a méconnu le délai de réponse à une demande d'informations formulée par l'administration conformément aux dispositions du même article ou, au contraire, en ce sens que cet assujetti peut dans le cadre du droit au recours prévu à l'article 23 de la directive et au regard des principes de neutralité et de proportionnalité de la taxe sur la valeur ajoutée, régulariser sa demande devant le juge de l'impôt ? »

III. La procédure devant la Cour

27. Sea Chefs, les gouvernements français et espagnol, ainsi que la Commission européenne, ont présenté des observations écrites. Au terme de cette phase écrite de la procédure, la Cour s'est estimée suffisamment informée pour statuer sans audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour.

IV. Appréciation juridique

28. 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. 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 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 (5).

29. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union. 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. Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles (6).

30. En dépit des parallèles établis dans la jurisprudence de la Cour entre le droit de déduire la TVA et le droit au remboursement de TVA, les dispositions de la directive 2008/9 régissant les informations que doit contenir une demande de remboursement (7) et les délais de dépôt d'une demande de remboursement (8) sont bien plus détaillées que celles de la directive 2006/112 régissant la déduction de la TVA (9).

31. Par exemple, la directive 2006/112 ne soumet la déduction de la TVA à aucun délai. Néanmoins, dans l'arrêt du 28 juillet 2016, *Astone* (10), la Cour a jugé que les articles 167, 168, 178, l'article 179, premier alinéa, et les articles 180 et 182 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier. En outre, dans ses arrêts du 8 mai 2008, *Ecotrade* (11) et du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (12), la Cour a jugé que la possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de la sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause.

32. En revanche, la directive 2008/9 fixe un certain nombre de délais concernant la procédure de dépôt d'une demande de remboursement de TVA et d'octroi d'un tel remboursement. À cet égard, la Cour a considéré dans son arrêt du 21 juin 2012, *Elsacom* (13), que l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 a soumis le dépôt d'une demande de remboursement de TVA à un délai contraignant et que le non-respect de ce délai entraînerait la déchéance du droit au remboursement.

33. Partant, la Cour a considéré que l'emploi de l'expression « au plus tard » à l'article 7,

paragraphe 1, premier alinéa, de la huitième 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 (14) et à la première phrase de l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 rend les délais indiqués contraignants et qu'il n'est plus possible de déposer une demande de remboursement de TVA une fois ces délais écoulés.

34. Toutefois, j'observe en passant que, dans son arrêt du 21 juin 2012, *Elsacom* (15), la Cour n'a accordé aucune importance au sens impératif des dispositions en cause.

35. À la différence du délai prévu à l'article 15, paragraphe 1, première phrase, de la directive 2008/9, il ne ressort pas clairement du libellé-même de l'article 20, paragraphe 2, de cette directive si le délai d'un mois fixé dans cette disposition est contraignant, dans la mesure où cette dernière ne comporte pas d'expression comme « au plus tard ». Certes, le terme « doivent » est utilisé à l'article 20, paragraphe 2 de la directive, cependant, dans ce contexte, je ne considère pas que l'emploi de ce mot soit comme déterminant.

36. Au contraire, pour ma part, je considère que si une expression comme « au plus tard » ne figure pas à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, alors qu'elle se trouve à l'article 15, paragraphe 1, de cette directive, cela a de l'importance et ne relève pas simplement du hasard. Cette absence indique clairement que le législateur de l'Union ne cherchait pas à introduire un délai contraignant dans la première disposition (16). Étant donné le caractère fondamental du droit au remboursement de la TVA dans le cadre du système commun de TVA et compte tenu du principe de neutralité qui est essentiel dans ce système, des délais contraignants, dont la méconnaissance entraînerait la déchéance de ce droit doivent être fixés de manière claire et univoque en termes explicites figurant dans la directive-même.

37. J'observe également que, conformément à l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2008/9, l'État membre de remboursement peut demander des informations complémentaires auprès du requérant ou des autorités compétentes de l'État membre d'établissement, voire même auprès d'une autre personne. Néanmoins, l'article 20, paragraphe 2, prévoit un délai uniforme d'un mois pour fournir les informations demandées, quel que soit le destinataire de la demande d'informations complémentaires.

38. Selon moi, cela montre bien que l'interprétation donnée à cette disposition par l'administration fiscale française (17) ne peut pas être la bonne. Alors que le droit à déduction est un élément fondamental de l'ensemble du système de TVA, cette interprétation, si elle était correcte, impliquerait que le droit à déduction du contribuable dépende de l'action de tiers qui ne seraient pas tous en mesure de répondre dans ce délai relativement court. Ainsi, il serait tout à fait injuste que l'absence de réponse d'un tiers, comme l'administration fiscale de l'État membre d'établissement, dans le délai indiqué à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive entraîne la déchéance du droit au remboursement d'un contribuable.

39. Cette conclusion est également confirmée si l'on prend en considération la jurisprudence constante de la Cour soulignant l'importance du droit de toute personne à une bonne administration (18) et le droit à un recours effectif tel que garanti par l'article 47 de la Charte (19). Dans ces conditions, j'estime que le droit de toute personne à une bonne administration et le droit à un recours effectif impliquent nécessairement qu'il soit impossible de mettre en échec l'exercice d'un droit essentiel ou de faire perdre ce droit en imposant un délai susceptible de faire l'objet d'une application injuste ou arbitraire. Or, c'est bien ce qui se passerait si, par exemple, le droit à déduction du contribuable était automatiquement éteint parce qu'un tiers n'a pas répondu dans le délai d'un mois à la demande d'informations complémentaires.

40. Il convient également de rappeler que l'article 21, premier alinéa, de la directive 2008/9 fixe un délai dans lequel l'État membre de remboursement notifie sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement à partir de la date de réception des informations demandées conformément à l'article 20, paragraphe 1, de cette directive ou s'il n'a pas reçu de réponse à sa demande. Partant, il est possible d'affirmer que l'article 21 de la directive 2008/9 n'exclut pas qu'un État membre accepte un remboursement de TVA bien que le requérant n'ait pas répondu à la demande d'informations complémentaires. Cela constitue un élément supplémentaire indiquant que le délai fixé à l'article 20, paragraphe 2, n'était pas censé être contraignant en ce sens que la méconnaissance de ce délai entraînerait automatiquement la déchéance du droit à déduction.

41. En outre, conformément à l'article 26, second alinéa, de la directive 2008/9, si le requérant ne fournit pas dans les délais impartis les informations complémentaires qui ont été exigées par l'État membre du remboursement, ce denier ne lui est pas redevable des intérêts calculés sur le montant à rembourser dus en cas de méconnaissance du délai fixé à l'article 22, paragraphe 1, de la directive 2008/9. Partant, l'article 26, second alinéa, présuppose clairement que la méconnaissance du délai de fourniture des informations complémentaires conformément à l'article 20, paragraphe 2, n'entraîne pas la déchéance du droit au remboursement de la TVA.

42. C'est pourquoi, pour toutes ces raisons, je me vois obligé de conclure que le délai prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 n'est pas contraignant dans le sens dans lequel il a été appliqué par l'administration fiscale française en l'espèce. Toutefois, il convient d'observer que, même si le délai prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 n'est pas contraignant, la méconnaissance de ce délai n'est pas sans conséquence.

43. Premièrement, conformément à l'article 21, premier alinéa, de la directive 2008/9, lorsque l'État membre de remboursement n'a pas reçu de réponse à sa demande d'informations complémentaires, il doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de deux mois à partir de l'expiration du délai visé à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive. Partant, en principe, l'absence de réponse déclenche l'adoption d'une décision concernant la demande de remboursement qui peut, quant à elle, faire l'objet d'un recours conformément à l'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9.

44. L'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9 ne comporte pas de dispositions détaillées relatives au droit de recours qu'il prévoit. En l'absence de toute indication ou limitation, soumises aux deux exigences d'équivalence et d'effectivité, la portée du recours est régie par le droit procédural national. Par conséquent, en principe, un recours peut être introduit au moins devant une autorité administrative ou judiciaire et porter sur des points de droit et de fait.

45. Comme je considère que le délai prévu à l'article 20, paragraphe 2, n'est pas contraignant et que le requérant n'a pas perdu son droit au remboursement de la TVA en ne répondant pas à la demande d'informations complémentaires dans le délai indiqué, il peut fournir ces informations dans le cadre de la procédure de recours dans le but de régulariser sa demande de remboursement.

46. Afin d'empêcher un recours systématique à cette possibilité et de veiller à faire néanmoins respecter le délai prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, j'estime que, à condition encore une fois que les principes d'effectivité et d'équivalence soient respectés, l'État membre de remboursement peut, mais ne doit pas, ordonner que les dépens de la procédure de recours dus à la méconnaissance du délai de fourniture des informations complémentaires soient supportés par le requérant.

47. Deuxièmement, ainsi que je l'ai indiqué ci-dessus au point 41, l'absence de réponse à la

demande d'informations complémentaires dans le délai prévu peut avoir des implications en ce qui concerne les intérêts dus au titre de l'article 26 de la directive 2008/9 en cas de méconnaissance du délai.

V. Conclusion

48. À la lumière des arguments exposés, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le tribunal administratif de Montreuil (France) de la manière suivante :

L'article 20, paragraphe 2, 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 doit être interprété en ce sens qu'il ne fixe pas un délai contraignant dont la méconnaissance entraînerait une déchéance automatique du droit au remboursement de la TVA par un État membre. Partant, un assujetti peut régulariser sa demande de remboursement de TVA en présentant des preuves dans le cadre d'un recours en vertu de l'article 23 de cette directive.

1 Langue originale : l'anglais.

2 JO 2008, L 44, p. 23.

3 JO 2006, L 347, p. 1.

4 JO 2008, L 44, p. 1.

5 Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, points 34 et 36 et jurisprudence citée).

6 Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, points 37 à 40 et jurisprudence citée).

7 Voir article 8 de la directive 2008/9. Il ressort du dossier dont dispose la Cour que la demande de remboursement de TVA de Sea Chefs a été introduite dans le délai prévu à l'article 15, paragraphe 1, de cette directive. De surcroît, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, rien dans le dossier dont dispose la Cour n'indique que Sea Chefs n'aurait pas respecté les dispositions nationales transposant l'article 8 de la directive 2008/9, si bien qu'elle avait donc déposé une demande de remboursement de TVA valable et complète. En outre, il n'y a aucune indication concernant une fraude ou un abus éventuels.

8 Voir article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9.

9 Voir article 178 de la directive 2006/112 relatif aux modalités d'exercice du droit à déduction.

10 C-332/15, EU:C:2016:614, point 39.

11 C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 44.

12 C-284/11, EU:C:2012:458, point 48.

13 C-294/11, EU:C:2012:382, points 26 et 33.

14 JO 1979, L 331, p. 11.

15 C-294/11, EU:C:2012:382, points 26 et 33.

16 Une telle approche serait aussi conforme à celle du législateur de l'Union concernant les procédures régissant le droit de déduire la TVA et à l'absence de tout délai précis de dépôt d'une demande de déduction dans la directive 2006/112.

17 Voir point 18 ci-dessus.

18 Voir, par analogie, article 41 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui lie notamment les institutions de l'Union. Si les autorités des États membres ne sont pas liées par l'article 41 de la Charte, elles sont soumises à l'obligation de bonne administration telle que consacrée à cet article lorsqu'elles appliquent le droit de l'Union, puisque cette disposition reflète un principe général du droit de l'Union. Voir arrêt du 8 mai 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, points 49 et 50).

19 Voir, par analogie, arrêt du 19 septembre 2018, C.E. et N.E. (C-325/18 PPU et C-375/18 PPU, EU:C:2018:739, point 82). Concernant le droit à un recours prévu à l'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9, voir ci-dessous, points 44 à 46.