



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 30 novembre 2017¹

Affaire C-8/17

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
contre
Flexipiso – Pavimentos SA**

[demande de décision préjudicielle formée par le Supremo Tribunal de Justiça (Cour suprême, Portugal)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe payée en amont –
Limitation du droit à déduction – Naissance du droit à déduction »

I. Introduction

1. C'est dans le cadre d'un litige de droit privé relatif au montant du prix d'achat devant être payé que la Cour est en l'espèce saisie d'une question touchant au droit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
2. Lors de la conclusion du contrat, les cocontractants avaient tous deux considéré qu'un taux de TVA réduit était applicable. L'administration fiscale ayant déterminé ultérieurement le taux de TVA correct applicable, la question se pose de savoir si le prestataire peut encore réclamer a posteriori à la bénéficiaire de la prestation et défenderesse le paiement de la somme correspondante. La défenderesse s'y oppose au motif qu'elle ne pourrait plus faire valoir son droit à déduction de la taxe payée en amont, puisque le délai pour ce faire aurait expiré.
3. Dans cette affaire et dans l'affaire Volkswagen², dont la thématique est comparable, la Cour est désormais appelée à trancher à quel moment le droit à déduction naît dans sa totalité (c'est-à-dire à hauteur du montant objectivement correct). Une réponse possible consisterait à dire qu'il naît dès l'instant de la fourniture de la prestation et de la possession d'une facture, même lorsque celle-ci indique un montant de TVA trop faible (en l'espèce, la facture de 2008). L'alternative consisterait à considérer que le droit ne naît dans sa totalité qu'à l'émission de la facture qui indique bien le montant correct (plus élevé) de la taxe (en l'espèce, la facture de 2012).
4. À cet égard, la présente affaire doit être considérée dans le contexte des affaires Barlis 06³ et Senatex⁴. La Cour y avait tranché qu'une facture erronée n'a aucune incidence sur le droit à déduction de la TVA. La Cour a donc ici l'occasion de développer cette jurisprudence.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Affaire C-533/16, Volkswagen, pendante devant la Cour.

³ Arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06, Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. L'article 168 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 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010⁵, dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

6. L'article 178 de cette directive dispose :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;

[...] »

7. L'article 226 de la directive dispose :

« Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :

[...]

10) le montant de TVA à payer, sauf lorsqu'est appliqué un régime particulier pour lequel la présente directive exclut une telle mention ;

[...] »

B. Le droit portugais

8. En droit portugais, le Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « CIVA ») dispose, en son article 7 :

« 1. Sous réserve des dispositions des paragraphes suivants, la taxe est due et devient exigible :

a) en cas de livraisons de biens, au moment où les biens sont placés à la disposition de l'acquéreur ».

⁵ JO 2006, L 347, p. 1.

L'article 8 du CIVA dispose :

« 1. Sous réserve des dispositions de l'article précédent, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services entraîne l'émission d'une facture ou d'un document équivalent, aux termes de l'article 29, la taxe devient exigible :

a) si le délai d'émission de la facture ou du document équivalent est respecté, au moment de son émission ».

9. Par ailleurs, l'article 36 du CIVA dispose :

« [...]

5. Les factures ou documents équivalents doivent être datés, porter un numéro d'ordre et contenir les éléments suivants :

[...]

d) les taxes applicables et le montant de la taxe due ».

10. Le délai imparti pour faire valoir le droit à déduction est fixé à l'article 98 du CIVA :

« [...]

2. Sans préjudice de dispositions particulières, le droit à déduction ou au remboursement de la taxe acquittée en excès ne peut être exercé qu'au cours des quatre années après la naissance du droit à déduction ou du paiement en excès de la taxe, respectivement. »

III. Le litige au principal

11. Entre le mois de février 2008 et le mois de mai 2010, la requérante au principal devant la juridiction nationale [Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (ci-après « Biosafe »)] a vendu à la défenderesse (Flexipiso – Pavimentos SA) du granulat de caoutchouc pour un montant total de 664 538, 77 euros, en facturant une TVA à un taux réduit qui était de 5 %.

12. Un contrôle effectué en 2011 pour les exercices 2008, 2009 et 2010 a révélé que la requérante au principal aurait en fait dû appliquer un taux de TVA de 21 %. L'administration fiscale a donc procédé à un redressement fiscal de la différence due, d'un montant de 100 906,50 euros que la requérante au principal a payé à l'État.

13. Le 24 octobre 2012, la requérante au principal a adressé à la défenderesse une note de débit à hauteur de ladite différence ; la défenderesse a cependant refusé de payer.

14. Par son action au civil, la requérante au principal tend à ce que la défenderesse lui verse tout de même le montant en cause. Selon la requérante au principal, la défenderesse pourra ultérieurement demander à l'administration fiscale de lui rembourser ledit montant dans la mesure où, après avoir payé la requérante au principal, la défenderesse a un droit à déduction de la taxe en amont.

15. La défenderesse y rétorque que l'article 98, paragraphe 2, du CIVA fixe un délai de quatre ans pour l'exercice du droit à déduction de la taxe répercutée par l'acheteur. Or, ce délai était déjà arrivé à expiration à la date de réception de la note de débit – dont la juridiction de renvoi constate qu'elle remplit toutes les conditions pour être considérée comme une facture au sens du droit de la TVA.

16. Le tribunal de première instance, puis le Tribunal da Relação de Lisboa (cour d'appel de Lisbonne, Portugal) ont considéré que la date à laquelle le délai commençait à courir et, partant, la date de naissance du droit à déduction était celle de l'émission des factures initiales en 2008 et non celle de l'émission des documents rectificatifs du mois d'octobre 2012. Pour ce motif, les juridictions de degré inférieur ont rejeté l'action en justice ; la requérante au principal a alors formé un pourvoi devant le Supremo Tribunal de Justiça (Cour suprême, Portugal).

IV. La procédure devant la Cour

17. Le Supremo Tribunal de Justiça (Cour suprême), saisi du litige, a soumis à la Cour les questions suivantes :

- « 1) La directive 2006/112/CE, et, en particulier, ses articles 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 et 219, ainsi que le principe de neutralité, s'opposent-ils à une législation dont il résulte que, lorsque le vendeur des biens, assujetti à la TVA, a été soumis à un contrôle fiscal ayant pour conséquence que le taux de TVA effectivement appliqué à une transaction était inférieur à celui qui aurait dû être appliqué, qu'il a payé à l'État le complément de taxe et que, par la suite, il souhaite obtenir son paiement par l'acquéreur, lui aussi assujetti à la TVA, le délai au cours duquel ce dernier peut procéder à la déduction de ce complément de taxe commence à courir à compter de la date de l'émission des factures initiales et non à partir de l'émission ou de la réception des documents rectificatifs ?
- 2) Si l'on répond par la négative à la première question préjudicielle se pose la question suivante : cette même directive et, en particulier, ces mêmes dispositions de la directive, ainsi que le principe de neutralité, s'opposent-ils à une législation dont il résulte que, l'acquéreur des biens ayant reçu les documents rectificatifs des factures initiales, qui ont été émis suite au contrôle fiscal et au paiement à l'État du complément de taxe, et qui étaient destinés à obtenir le paiement de ce complément de taxe, lorsque ledit délai pour l'exercice du droit à déduction était déjà écoulé, peut légitimement refuser d'effectuer ce paiement, en considérant que l'impossibilité de procéder à la déduction du complément de taxe justifie le refus de sa répercussion ? »

18. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, la République portugaise, Biosafe ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites sur cette question.

V. Appréciation en droit

A. Sur la recevabilité des questions préjudicielles

19. La République portugaise considère que la seconde question préjudicielle est irrecevable. Les deux questions préjudicielles ont ceci de particulier qu'elles se posent pour la juridiction de renvoi lors d'un procès au civil dans lequel les parties s'affrontent, en définitive, sur le montant du prix. Le montant du prix concerne en premier lieu l'interprétation (au regard du droit civil) du contrat par les parties et il ne relève pas de la compétence de la Cour. Le point de savoir si une augmentation rétroactive du prix convenu est même envisageable, lorsque les parties se sont trompées séparément ou conjointement sur l'appréciation correcte d'une opération au regard du droit de la TVA, relève en principe du droit national.

20. Cependant, selon une jurisprudence constante, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa propre responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du

droit communautaire sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui ont été posées⁶.

21. Ce n'est pas le cas des deux questions préjudicielles. Il existe apparemment en droit portugais une possibilité d'augmenter a posteriori le prix à charge du bénéficiaire d'une prestation, lorsque l'administration fiscale a imposé au prestataire une TVA plus élevée. Dans un tel cas, la possibilité pour le bénéficiaire de neutraliser cette TVA supplémentaire au moyen de la déduction peut avoir (sur le plan du droit civil) une grande importance. En effet, s'il n'avait pas droit à la déduction de la taxe en amont, le bénéficiaire supporterait seul le risque d'une éventuelle erreur au regard des règles de la TVA, dans l'hypothèse où le prix pourrait être augmenté rétroactivement. En revanche, si le droit à déduction existait, le risque serait supporté par le seul prestataire dans l'hypothèse où le prix ne pourrait pas être augmenté rétroactivement. À ce titre, l'analyse de la Cour sur l'existence d'un droit du bénéficiaire à déduire la taxe en amont peut, à tout le moins, s'avérer utile pour la juridiction de renvoi dans le cadre du litige de droit civil. Il en va de même pour la seconde question préjudicielle. Les deux questions peuvent donc être considérées comme étant encore recevables.

B. Sur la première question

1. Sur le fond de la question préjudicielle

22. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande expressément si « le délai au cours duquel l'acquéreur peut procéder à la déduction de ce complément de taxe commence à courir à compter de la date de l'émission de la facture initiale et non à partir de l'émission ou de la réception de la facture rectificative ».

23. Ainsi – et contrairement à ce que laissent penser les observations de la Commission et de la République portugaise – la juridiction de renvoi ne cherche pas à savoir si le délai de quatre ans inscrit dans le droit national est ou non approprié. Il s'agit au contraire de clarifier si le droit à la déduction de la totalité de la taxe naît dès la réalisation de l'opération (en 2008), en dépit du fait que les parties ont incorrectement cru à une charge de TVA réduite et n'ont donc ni prévu une TVA plus élevée dans le prix, ni fait figurer celle-ci dans la facture.

24. À cet égard, seules deux possibilités sont envisageables. Soit la déduction devient possible dans son ampleur objective correcte, indépendamment de ce que s'imaginaient les parties et indépendamment du montant inscrit sur une facture correspondante ; le droit à déduction serait alors né en 2008. Soit le droit à déduction est limité dans son ampleur par le montant de TVA concrètement renseigné sur la facture correspondante ; dans ce cas, le droit à déduction serait né en 2008 pour la taxe au taux de 5 %, mais seulement en 2012 pour la différence de taxe jusqu'au taux de 21 %.

25. Nous considérons que la deuxième hypothèse est correcte. Il convient en effet à notre avis de faire une distinction entre, d'une part, la naissance du droit à déduction *considéré dans son principe* (voir ci-après, points 26 et suivants) et, d'autre part, la naissance du droit à déduction *considéré dans son montant* (points 34 et suivants). Un examen attentif révélera que cela est du reste conforme à la jurisprudence de la Cour sur la rectification rétroactive de factures comportant des erreurs formelles (points 53 et suivants).

⁶ Arrêts du 17 septembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, point 32) ; du 30 avril 2014, Pflieger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, point 26) ; du 22 juin 2010, Melki et Abdeli (C-188/10 et C-189/10, EU:C:2010:363, point 27), et du 22 janvier 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, point 19).

2. La naissance du droit à déduction considéré dans son principe

26. Il ressort d'une lecture attentive de la jurisprudence de la Cour que cette dernière s'est jusqu'à présent essentiellement prononcée sur la naissance du droit à déduction *considéré dans son principe*.

27. Selon cette jurisprudence, le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont⁷.

28. Le régime des déductions vise en effet 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 taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite 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 elles-mêmes soumises à ladite taxe⁸.

29. En ce qui concerne les conditions matérielles requises pour la naissance du droit à déduction, la Cour a dit pour droit⁹ qu'il ressort de l'article 168, sous a), de la directive TVA que les biens ou services invoqués pour fonder ce droit doivent être utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens ou services doivent être fournis par un autre assujetti.

30. L'article 168 de la directive TVA n'imposant aucune autre condition relative à l'utilisation par la personne qui reçoit les biens ou les services concernés, il y a lieu de conclure que, pour autant que les deux conditions énoncées au point précédent sont réunies, un assujetti a, en principe, droit à la déduction de la TVA acquittée en amont¹⁰.

31. Cette jurisprudence renforce la thèse selon laquelle les seuls éléments déterminants sont que la prestation soit exécutée entre deux assujettis et que le bénéficiaire utilise la prestation pour effectuer des opérations taxées. La Cour semble ne voir dans l'existence d'une facture correcte qu'une simple formalité. Toutefois, dans cette jurisprudence, la Cour s'est toujours prononcée sur le principe même de la naissance du droit à déduction, parce que le volume de la dette fiscale et le montant de la déduction étaient d'emblée constants entre les parties.

32. Or, la question soulevée en l'espèce porte non pas sur le principe de la naissance du droit à déduction, mais sur *son montant* puisque c'est un taux d'imposition erroné qui avait initialement été appliqué. Le droit du bénéficiaire (en l'espèce, Flexipiso – Pavimentos) de faire valoir le principe ainsi que le montant du droit à déduction des 5 %¹¹, qui avaient été stipulés et facturés, est incontestable.

33. L'incertitude porte uniquement sur le fait de savoir si le bénéficiaire pouvait même faire valoir, dès 2008, la déduction d'une taxe de 21 %¹², puisque c'est là le taux d'imposition correct qui aurait normalement dû être appliqué, bien que les deux parties ne l'aient ni supposé, ni su.

7 Arrêts du 21 septembre 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, point 39) ; du 22 juin 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, point 31) ; du 22 décembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, point 23), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, point 37).

8 Arrêts du 21 septembre 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, point 40) ; du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 27) ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 39) ; du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, point 35), et du 22 décembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, point 24).

9 Ordonnance du 12 janvier 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, point 28), et arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 28) ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 40), et du 22 juin 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, point 34) ; voir également, en ce sens, arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 28 et jurisprudence citée).

10 Arrêt du 22 juin 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, point 35).

11 Au vu de l'article 73 de la directive TVA, il est plus exact de parler de 5/105 du prix convenu.

12 Au vu de l'article 73 de la directive TVA, il est plus exact de parler de 21/121 du prix convenu.

3. La naissance du droit à déduction considéré dans son montant

34. C'est donc *la date de naissance du droit à déduction, considéré dans son montant*, qu'il s'agit ici de déterminer. À cette fin, une importance cruciale revient non seulement à la disposition de l'article 168, mais également à celle de l'article 178, sous a), lu en combinaison avec l'article 226, point 10, de la directive TVA.

a) La finalité de l'indication du taux de TVA applicable

35. À cet égard, il convient de rappeler que, selon l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, la déduction est opérée globalement par imputation sur le montant de la taxe due pour une période imposable du montant de la TVA « pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé, en vertu de l'article 178, au cours de la même période ». Il en résulte que le droit à déduction de la TVA doit, en principe, être exercé au titre de la période au cours de laquelle, d'une part, ce droit a pris naissance et, d'autre part, l'assujetti est en possession d'une facture¹³.

36. Il s'ensuit que l'article 178, sous a), de la directive TVA conditionne la mise en œuvre du droit à déduction à la possession d'une facture précise. Celle-ci doit avoir été établie conformément aux articles 219 bis à 240 de la directive TVA. En vertu de l'article 226, point 10, cela suppose que « le montant de TVA à payer » figure sur la facture.

37. Au moyen de l'article 178, sous a), de la directive TVA, le législateur met en relation le droit matériel à la déduction de la TVA supportée par le bénéficiaire avec la possession d'une facture sur laquelle la TVA due est renseignée¹⁴.

38. La logique de ce conditionnement du droit à déduction à la possession d'une facture correspondante réside – comme la Cour l'a déjà indiqué – dans le fait que l'objectif des mentions qui doivent obligatoirement figurer sur une facture est de permettre aux administrations fiscales de contrôler le paiement de la taxe due et, le cas échéant, l'existence du droit à déduction de la TVA¹⁵. Cela concerne en particulier les mentions relatives à l'objet de la prestation, au prix et à la personne du prestataire.

39. Or, la mention du montant de TVA dû n'est pas nécessaire à cette fin. Le montant de TVA dû est obtenu, selon la loi, en utilisant le taux d'imposition et le prix convenu. Il s'agit d'un calcul mathématique fondé sur un point de droit (celui du taux d'imposition), et ce calcul peut à tout moment être contrôlé par l'administration fiscale, même lorsque « le montant de TVA à payer » (c'est-à-dire le résultat) n'est pas expressément indiqué sur la facture.

40. Il s'ensuit que l'exigence légale de l'article 226, point 10, de la directive TVA doit avoir une finalité plus poussée. Cette finalité consiste à notre avis à mettre en concordance la dette fiscale du prestataire et la déduction de la taxe en amont par le bénéficiaire de la prestation

13 Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 35) ; voir également, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, point 34).

14 Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, point 60).

15 Arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 27) ; voir également conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, points 30, 32 et 46).

41. Au moyen de la facture, le prestataire fait savoir au bénéficiaire de la prestation quelle est la TVA qu'il considère devoir à l'État et qu'il répercute au bénéficiaire en tant qu'impôt indirect. En présence d'une telle facture, il est également clair pour le bénéficiaire qu'il supporte la TVA à hauteur du montant indiqué, s'il paye la facture. La conséquence en est que c'est par ailleurs (seulement) à hauteur de ce montant – lequel correspond en général à la dette de TVA du prestataire – que le bénéficiaire pourra demander une déduction.

b) La prise en compte du principe de neutralité

42. Cette disposition sert aussi à mettre en œuvre le principe de neutralité qui est consacré dans le droit de la TVA. La neutralité fiscale est un principe fondamental de la TVA lequel découle de la nature de taxe à la consommation qu'a cet impôt et contient deux énoncés de base¹⁶.

43. D'une part, ce principe s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA¹⁷. D'autre part, le principe de neutralité implique qu'en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur doit en principe être soulagé entièrement du poids de la TVA, due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques¹⁸, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes (en principe) soumises à la TVA¹⁹.

44. Nous souhaitons ici attirer l'attention sur le concept consistant à décharger l'entrepreneur. Il en découle que – comme l'avocat général Campos Sánchez-Bordona l'a tout récemment expliqué²⁰ – la déduction n'est possible que si le bénéficiaire de la prestation a bien payé la TVA. Or, ce dernier ne supporte pas la taxe dès l'exécution de la prestation mais seulement à compter du paiement du prix et de la TVA qu'il contient, en vertu d'une facture indiquant le montant correspondant.

45. Cela apparaît très clairement dans la jurisprudence antérieure, où la Cour indiquait encore explicitement²¹ que l'exercice immédiat du droit à déduction suppose que, en principe, les assujettis n'effectuent pas de paiement et ne s'acquittent donc pas de la TVA en amont avant d'avoir reçu une facture, ou un autre document qui peut être considéré comme en tenant lieu, et que la TVA ne saurait être considérée comme grevant une opération donnée avant d'avoir été acquittée.

46. En effet, l'étendue réelle de la charge de TVA que le bénéficiaire supporte (ou accepte de supporter) n'est connue que lorsqu'une telle TVA a été intégrée au prix que le destinataire doit payer. Or, le fait de savoir si la TVA a été intégrée dans le calcul du prix ne peut être déduit que de la relation juridique sous-jacente et de la liquidation de son exécution, c'est-à-dire de la facture.

47. En l'absence d'un accord en ce sens et d'une facture (correspondant à cet accord), le bénéficiaire de la prestation ne peut pas payer et ne paiera pas la TVA au prestataire. C'est d'ailleurs ce qui explique – ainsi que l'avocat général Campos Sánchez-Bordona le relève à juste titre²² – la disposition de l'article 178 de la directive TVA, qui conditionne l'exercice du droit à déduction à la possession d'une facture correspondante.

16 Dans son arrêt du 13 mars 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, point 43), la Cour parle d'un principe d'interprétation.

17 Arrêts du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, point 30) ; du 7 septembre 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20), et du 11 juin 1998, *Fischer/Finanzamt Donaueschingen* (C-283/95, EU:C:1998:276, point 22).

18 Arrêts du 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1^{er} avril 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39).

19 Arrêts du 13 mars 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41) ; du 15 décembre 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, point 51), et du 21 avril 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, point 57), ainsi que nos conclusions dans l'affaire *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, point 25).

20 Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, point 64).

21 Arrêt du 29 avril 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, point 35).

22 Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, points 58 et suivants).

48. Tant que – comme en l'espèce – le prestataire n'a pas intégré le taux normal de taxation dans son prix et tant qu'il ne l'a pas répercuté, avec le prix, au bénéficiaire de la prestation (ce qui n'était pas encore le cas en 2008), ce bénéficiaire ne supporte pas la charge de TVA à hauteur du montant correspondant. Une déduction avant cette date ne soulagerait pas le bénéficiaire d'une charge²³ mais lui procurerait au contraire un avantage. Il pourrait exercer son droit à déduction à un moment où le prestataire ne pourrait même pas répercuter la taxe puisqu'il ignore la TVA correcte et plus élevée applicable.

49. Il découle donc également du principe de neutralité fiscale – et la Commission nous rejoint sur ce point – que le droit à déduction considéré quant à son ampleur ne naît qu'à hauteur du « montant de TVA à payer » devant figurer sur la facture en vertu de l'article 226, point 10, de la directive TVA.

50. La grande importance de l'article 226, point 10, de la directive TVA, si on le compare aux autres formalités visées à l'article 226, est également mise en évidence par l'article 203 de la directive TVA. L'élément pertinent pour la déduction par le bénéficiaire de la prestation (à savoir le « montant de TVA à payer ») fait naître une dette fiscale légale du seul fait de sa mention sur une facture. Dans une situation inverse – où c'est un taux d'imposition trop élevé qui aura été appliqué par erreur – la conséquence sera que le montant ainsi renseigné sera dû, bien que le bénéficiaire de la prestation n'ait pas droit à la déduction dans la mesure où il a été mentionné un montant supérieur à la taxe légalement due²⁴. Il s'ensuit que cette mention – qui est obligatoire pour le prestataire, conformément à l'article 220 de la directive TVA – produit des effets non seulement formels mais également matériels. Ces effets se manifestent aussi bien à l'égard du prestataire (article 203 de la directive TVA) que de façon correspondante, à notre avis, à l'égard du bénéficiaire de la prestation (article 168, lu en combinaison avec l'article 178 de la directive TVA)²⁵.

51. En outre, la requérante au principal souligne à juste titre que le fait de retenir la date de l'exécution de la prestation (ou la date de la première facture après exécution) reviendrait aussi à restreindre la liberté contractuelle des parties. Celles-ci seraient alors contraintes de fixer le prix final (dans le cadre du droit civil) dans le délai prévu (en droit fiscal) par l'État membre pour la prescription du droit à déduction de la TVA. En effet, si elles ne le faisaient pas, toute déduction par le bénéficiaire serait exclue. Il s'agirait là d'un résultat étonnant, puisqu'en principe, le droit de la TVA s'adapte aux processus économiques mais ne cherche pas à les modifier.

c) Conclusion

52. Il s'ensuit que le libellé et la finalité de l'article 178, sous a), lu en combinaison avec l'article 226, point 10, de la directive TVA, compte tenu également du principe de neutralité, s'opposent à ce que le droit à déduction du montant (objectivement correct) de la taxe en amont naisse lorsque la prestation est fournie. Par conséquent – et en concordance avec ce qu'affirment la Commission et Biosafe – le droit à déduction de Flexipiso – Pavimentos (pour la partie excédant le montant de taxe à 5 % facturé) est donc né, au plus tôt, en 2012 à la réception d'une facture correspondante renseignant la TVA à payer.

²³ Voir à cet égard l'avis concordant de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, point 64).

²⁴ Arrêts du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 23), et du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 15).

²⁵ Voir en ce sens également, conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, point 67).

4. La jurisprudence sur la rectification rétroactive d'une facture

53. Ce constat n'est pas non plus remis en cause par la jurisprudence récente de la Cour sur la rectification rétroactive d'une facture. La Cour y a certes considéré que les exigences de fond du droit à déduction sont celles qui régissent le fondement même et l'étendue de ce droit, telles que celles prévues au titre X, chapitre 1 (intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction ») de la directive TVA. Les exigences formelles dudit droit règlent, en revanche, les modalités et le contrôle de l'exercice de celui-ci ainsi que le bon fonctionnement du système de la TVA, telles que les obligations relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration²⁶.

54. Or, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les conditions de fond sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par les assujettis. En conséquence, dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les conditions matérielles sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de l'assujetti de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit²⁷.

55. La Cour en déduit que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif qu'une facture ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA, si elle dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites²⁸.

56. On pourrait être tenté d'en conclure qu'une déduction de la taxe en amont serait même possible sans aucune facture, la facture n'étant finalement elle-même qu'une formalité ; s'il était objectivement constaté que les conditions de fond de l'article 168 de la directive TVA sont remplies, le non-respect de conditions formelles ne pourrait – selon cette hypothèse – pas faire obstacle à la déduction de la taxe en amont. Néanmoins, cette hypothèse se heurte déjà, en premier lieu, au libellé explicite de l'article 178, sous a) de la directive TVA. De plus, dans sa jurisprudence citée, la Cour exige expressément une rectification de la facture²⁹. Un droit à déduction de la taxe en l'absence de toute facture ne peut donc être tiré ni de la jurisprudence citée, ni de la directive TVA.

57. La seule question qui se pose est celle de savoir si une facture (datant, en l'espèce, de 2008) qui ne mentionne pas de TVA ou qui mentionne une TVA trop basse peut être considérée comme une facture erronée au sens de la jurisprudence citée. Cette facture pourrait alors, sous certaines conditions, être rectifiée rétroactivement au titre d'une erreur purement formelle, ce qui permettrait, voire même imposerait une réouverture rétroactive du droit à déduction.

58. À cet égard, il convient tout d'abord de noter que les arrêts de la Cour sur la rectification rétroactive de factures concernaient des cas de figure totalement différents, en substance, de celui considéré en l'espèce. Dans ces affaires, le droit à déduction était né dans son principe et même son montant faisait l'unanimité entre les parties. Le bénéficiaire de la prestation savait ainsi dès réception

26 Arrêt du 28 juillet 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, point 47) ; voir également, en ce sens, arrêt du 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, points 41 et 42 et jurisprudence citée).

27 Arrêts du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, point 42) ; du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, points 58 et 59), ainsi que, dans le même sens, quoique dans un cas de renversement de la dette fiscale, arrêt du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, point 42), et arrêt du 1^{er} mars 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, point 43), également considéré du point de vue de l'inversion de la dette fiscale.

28 Arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, point 43).

29 Dans son arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, point 39), la Cour s'écarte expressément de son arrêt du 29 avril 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, point 38) en précisant que dans cette dernière affaire, il n'existait pas de facture tandis que dans l'affaire *Senatex*, il existait une facture, laquelle avait été acquittée TVA comprise.

de la facture dans quelle ampleur il devait supporter la TVA et jusqu'à quel montant il pourrait en être soulagé. Dans ces cas de figure, seules certaines mentions faisaient défaut dans la facture mais elles ne concernaient ni le montant de la dette fiscale du prestataire, ni le montant de la charge fiscale du bénéficiaire de la prestation.

59. Il ne nous semble pas correct de conclure d'une telle jurisprudence qu'il serait également possible de modifier rétroactivement le montant d'un droit à déduction dont le principe est né. Ainsi que la Cour le souligne elle-même dans l'affaire *Senatex*³⁰, la particularité de cette affaire résidant dans le fait que « *Senatex* disposait des factures au moment de l'exercice de son droit à déduction de la TVA et avait payé la TVA en amont ».

60. C'est à ce titre que dans sa jurisprudence, la Cour a, par souci de proportionnalité (et afin de prévenir l'application d'intérêts de retard), autorisé au profit du bénéficiaire de la prestation – lequel acceptait la TVA mentionnée sur la facture, avait payé cette taxe et en avait donc supporté la charge – une rectification (rétroactive) d'erreurs formelles de la facture. Néanmoins, l'absence de mention de la TVA ou la mention d'une TVA trop basse n'est pas comparable à l'omission de mentionner un numéro d'identification fiscale ou à une date erronée ou à une description erronée de la prestation. Ces dernières mentions n'ont une importance qu'aux fins du contrôle des opérations par l'administration fiscale.

61. En revanche – et ainsi que nous l'avons expliqué précédemment, aux points 39 et suivants – la mention du montant de TVA est quant à elle déterminante pour l'ampleur de la charge supportée par le bénéficiaire de la prestation et, partant, pour le montant dont il convient de le soulager au moyen de la déduction de la taxe en amont. Contrairement à la plupart des autres mentions que l'article 226 de la directive TVA impose de faire sur la facture, l'article 226, point 10, ne pose donc pas une condition simplement formelle du droit à déduction. Cette mention est au contraire essentielle pour que la mise à charge d'une dette fiscale (voir article 203 de la directive TVA) soit en concordance avec la déduction de la taxe en amont par le bénéficiaire. Une modification a posteriori du « montant de TVA à payer » ne peut donc pas produire d'effets rétroactifs au sens de la jurisprudence précitée de la Cour.

62. Il s'ensuit que l'augmentation d'une TVA non encore facturée (c'est-à-dire non mentionnée) ne constitue pas simplement la rectification d'une erreur de forme. Cette augmentation est au contraire comparable à l'émission initiale d'une facture. Ici aussi, en effet, le prestataire annonce pour la première fois quel montant (supplémentaire) de TVA il répercute. Et le bénéficiaire de la prestation y apprend pour la première fois l'ampleur de la charge (supplémentaire) de TVA au titre de l'opération, charge qu'il aurait à supporter (en supplément) s'il devait (également) payer cette facture future.

63. Ce caractère matériel se fait également jour dans le raisonnement inhérent aux articles 90 et 185 de la directive TVA. Ces deux dispositions prescrivent la marche à suivre en cas de réduction ultérieure de la base d'imposition. L'article 90 de la directive TVA le fait en ce qui concerne l'assujetti et l'article 185 en ce qui concerne le titulaire du droit à déduction³¹. Ainsi qu'il ressort de l'article 184 de la directive TVA, la régularisation de la déduction se fait ex nunc. La même conclusion ressort de l'article 90 de la directive TVA puisqu'on n'y trouve pas non plus d'effets rétroactifs sur la dette fiscale née antérieurement. Cette absence de rétroactivité en cas de réduction amiable du prix doit également être la règle en cas d'augmentation amiable a posteriori du prix, voire même en cas d'augmentation unilatérale a posteriori du prix en raison d'une augmentation du taux d'imposition (de 5 % à 21 %).

30 Arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, point 39).

31 Pour ce qui est du rapport entre ces dispositions, voir nos conclusions dans l'affaire *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, point 27) et conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire *T - 2* (C-396/16, EU:C:2017:763, points 56 et suivants).

64. Dès lors, même après avoir pris en compte la jurisprudence de la Cour relative à la rectification a posteriori de factures comportant des erreurs formelles, le droit à déduction de la taxe en amont ne naît qu'à la possession d'une facture qui indique pour la première fois le montant de TVA à payer et qui limite dans son ampleur audit montant le droit à déduction.

5. Résumé

65. L'*existence* d'une facture qui renseigne expressément une charge de TVA n'est pas simplement une condition formelle, mais au contraire un élément *matériel* nécessaire de la déduction de la taxe en amont. Cela découle de la finalité d'une facture, qui consiste entre autres à mettre en place une concordance entre la dette fiscale et la déduction. Dans la mesure où le droit à déduction est soumis à la condition matérielle qu'un assujetti supporte la TVA (car il l'a déjà payée avec le prix) ou doive la supporter (car il a stipulé un tel paiement), cette charge doit obligatoirement être mentionnée sur la facture.

66. Cette interprétation est la seule conforme aux particularités de l'article 226, point 10, de la directive TVA, interprété en combinaison avec l'article 203 et avec les articles 90, 184 et 185 et suivants de cette directive.

67. Il s'ensuit que le droit de déduire la taxe en amont jusqu'à un certain montant ne peut naître (et être exercé) que si le bénéficiaire a en sa possession la facture mentionnant un montant égal de TVA. Dans le cas d'espèce, cela ne s'est produit qu'en 2012.

68. Aussi n'y a-t-il ici pas lieu de répondre à la question, longuement analysée par la République portugaise, de la durée pendant laquelle un tel droit peut être exercé en vertu du droit national. Rien ne laisse supposer en l'espèce que le délai de forclusion de quatre ans à compter de la possession de la facture mentionnant le montant désormais plus élevé de TVA – délai prévu par le droit national – puisse être contestable au regard du droit de l'Union.

C. Sur la deuxième question

69. Eu égard à la réponse positive apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

70. Du reste, la question du refus par l'acquéreur de payer le prix est un problème de droit civil, dont la solution ne découle pas de la directive TVA. Le point de savoir si, alors que les deux parties avaient unanimement considéré à la conclusion du contrat qu'un taux d'imposition trop bas était applicable, un acquéreur qui ne peut plus exercer son droit à déduction doit néanmoins s'acquitter a posteriori du montant correspondant, est une question devant être tranchée par l'interprétation du contrat, compte tenu de toutes les circonstances de l'espèce. Il ressort uniquement de l'article 73 de la directive TVA que la TVA fait partie intégrante du prix initialement stipulé. Le fait de savoir si et dans quelle ampleur ce prix stipulé initialement doit être adapté a posteriori constitue en premier lieu une question de répartition contractuelle des risques entre les parties.

VI. Proposition de réponse

71. Nous proposons par conséquent de répondre comme suit à la demande de décision préjudicielle du Tribunal Supremo de Justiça (Cour suprême, Portugal) :

En vertu de l'article 168, sous a), 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 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010, lu en combinaison avec l'article 178, sous a), et

l'article 226, point 10, de cette directive, le droit de déduire la taxe en amont à hauteur du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à payer mentionné sur une facture ne naît qu'à la réception d'une telle facture. Une augmentation a posteriori (rectification), dans une facture modifiée, de ce montant de TVA à payer ne fait pas naître rétroactivement le droit à déduction. Partant, les dispositions de la directive 2006/112 s'opposent à une législation en vertu de laquelle, dans un cas tel celui en l'espèce, le délai imparti pour déduire ce complément de taxe commence à courir dès l'émission de la facture initiale.