

# 1 Droit à déduction et mentions obligatoires sur la facture : la CJUE assouplit sa jurisprudence

CJUE 4<sup>e</sup> ch. 15-9-2016 aff. 516/14 et 518/14

La CJUE admet désormais que le droit à déduction de la TVA ne peut être refusé en raison de l'omission ou de l'inexactitude de certaines mentions devant obligatoirement figurer sur la facture, si les conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit sont satisfaites.

1 Dans un arrêt du 15 septembre dernier (aff. 516/14, Barlis 06), complété par un arrêt du même jour (aff. 518/14, Senatex), la CJUE juge que l'administration fiscale d'un Etat membre ne peut refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif que la **facture** détenue par l'assujetti n'a pas été **établie conformément à l'article 226 de la directive TVA** (du fait de l'omission ou de l'inexactitude de certaines mentions devant y figurer en vertu de cet article), dès lors qu'elle dispose de toutes les informations nécessaires pour vérifier que les conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit sont satisfaites. Les présentes décisions marquent à cet égard une évolution dans la jurisprudence de la Cour de justice.

L'arrêt Barlis 06 apporte, en outre, des précisions sur certaines mentions devant figurer sur la facture. Quant à l'arrêt Senatex, il précise également l'incidence d'une facture rectificative sur le droit à déduction.

2 Les faits soumis à la Cour dans l'affaire Barlis 06 étaient les suivants : une société portugaise avait déduit la TVA ayant grevé les prestations d'un cabinet d'avocats, lesquelles avaient fait l'objet de factures mentionnant des « **services juridiques** fournis depuis [une certaine date] jusqu'à aujourd'hui » ou des « **services juridiques** fournis jusqu'à aujourd'hui ». Les autorités fiscales portugaises avaient refusé à la société le droit à déduction en raison du **caractère insuffisant des descriptions figurant sur ces factures**, malgré la production de documents annexes comportant une présentation plus détaillée.

Dans l'affaire Senatex, l'administration fiscale allemande avait remis en cause la TVA déduite par une société au titre de décomptes de commission à l'égard de ses agents commerciaux et de **factures** d'un créateur publicitaire au motif que ces documents ne contenaient **pas** le numéro fiscal ou le **numéro d'identification TVA du prestataire**. Au cours du contrôle, les documents en cause avaient été rectifiés afin d'ajouter la mention manquante. Estimant que les conditions du droit à déduction avaient été réunies seulement lors de la **production des factures rectificatives**, l'administration avait maintenu la remise en cause de la déduction initiale et avait appliqué aux montants de taxe déduits à tort des intérêts de retard courant jusqu'à la date de rectification des factures.

3 Rappelons, à titre liminaire, qu'en vertu des articles 168, a et 178, a de la directive TVA la naissance et l'exercice du droit à déduction de la TVA sont subordonnés à la réalisation de **conditions de fond, dites « matérielles »** selon la CJUE (les biens ou services doivent être utilisés par l'assujetti pour la réalisation de ses opérations taxées et doivent lui être fournis par un autre assujetti), et de **conditions formelles** tenant à la détention d'une facture établie conformément à l'article 226 de

la directive précitée (en ce sens, CJUE 5<sup>e</sup> ch. 22-10-2015 aff. 277/14 : BF 1/16 <sup>16</sup>). Si l'une de ces conditions n'est pas satisfaite, la déduction de la taxe est donc susceptible d'être remise en cause.

La doctrine administrative précise ainsi que le droit à déduction peut être remis en cause notamment, lorsque l'importance ou la nature des manquements, inexactitudes ou omissions constatés sont telles qu'elles ne permettent pas de considérer le document présenté comme une facture (BOI-TVA-DED-40-10-10 n° 55 : TVA-IX-18205).

En revanche, une simple omission ou inexactitude de certaines mentions obligatoires devant figurer sur la facture en vertu de l'article 226 précité a-t-elle pour effet d'entraîner une remise en cause de la déduction exercée ? Assouplissant sa jurisprudence, la Cour de justice répond désormais négativement à cette question, après avoir explicité certaines des mentions obligatoires devant figurer sur la facture.

## La Cour apporte des précisions sur certaines mentions obligatoires

4 La Cour était amenée dans l'affaire Barlis 06 à examiner préalablement si les **mentions portées sur les factures** étaient conformes aux exigences des points 6 et 7 de l'article 226 de la directive TVA.

Les points 6 et 7 de l'article 226 (transposés aux 8<sup>o</sup> et 10<sup>o</sup> de l'article 242 nonies A, I de l'annexe II au CGI) visent, on le rappelle, la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus et la date à laquelle est effectuée ou achevée la livraison de biens ou la prestation de services, dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date d'émission de la facture.

Il est rappelé qu'en France toute omission ou inexactitude constatée dans une facture peut être sanctionnée, chez l'émetteur de la facture, par l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude (CGI art. 1737, II).


La Cour de justice interprète l'exigence des mentions obligatoires prévues par l'article 226 de la directive à la lumière de l'**objectif** justifiant de telles mentions, rappelé au considérant 46 de la directive, à savoir permettre aux administrations fiscales de **contrôler le paiement de la TVA** et, le cas échéant, l'**existence du droit à déduction**.

S'il n'est pas nécessaire, selon la Cour, que les services fournis soient décrits de manière exhaustive sur la facture, elle juge qu'une **mention** telle que « **services juridiques** » n'est a priori **pas conforme** aux exigences visées à l'article 226, 6 de la directive, dès lors que cette notion très générale est susceptible

de couvrir un vaste ensemble de prestations (économiques ou non) et n'indique pas de manière suffisamment détaillée la nature ni la quantité des services en cause.

On rappelle que la doctrine administrative française exclut l'emploi de termes génériques non suivis de références, la dénomination précise des biens ou services fournis devant permettre d'identifier le bien ou la prestation (RIE-IV-3905).

5 On notera que la Cour ne se prononce pas sur la question de l'articulation des obligations de facturation en matière de TVA et des règles du **secret professionnel** auxquelles est en principe tenue la profession d'avocat (qui était en cause en l'espèce).

 **A noter** On rappelle qu'en France le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions de l'article L 13-O A du LPF ne font pas obstacle à ce que l'administration ait accès à des **factures** comportant des informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes perçues établies par un avocat pour des prestations destinées à des **clients nommément désignés**, dès lors que ces documents ne comportent aucune indication, même sommaire, sur la **nature des prestations fournies** à ses clients. Elle ne peut en revanche ni procéder à des demandes complémentaires relatives à l'identité des clients concernés ni chercher à obtenir des renseignements sur la nature des prestations fournies (CE 8<sup>e</sup>-3<sup>e</sup> s.-s. 15-2-2016 n° 375667 : BF 5/16 451).

6 Par ailleurs, lorsque, comme en l'espèce, les services donnent lieu à des décomptes ou des paiements successifs, la Cour considère que la mention de la **date de la prestation** doit permettre, aux fins de contrôle du fait générateur de la taxe et des dispositions fiscales applicables, de déterminer les périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. Tel n'est pas le cas d'une facture comportant la mention « services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui », qui ne précise pas la date de début des périodes concernées. En revanche, une facture comportant la mention « services juridiques fournis depuis [une certaine date] jusqu'à aujourd'hui » satisfait à cette exigence.

7 En tout état de cause, la Cour considère que si les factures ne sont pas conformes aux exigences résultant de l'article 226, points 6 et 7, il convient de prendre en compte, le cas échéant, les **documents annexes** comportant une description plus détaillée des services en cause qui pourraient être joints par l'assujetti. Ils peuvent en effet, en vertu de l'article 219 de la directive, être assimilés à une facture en tant que documents modifiant la facture initiale et y faisant référence de façon spécifique et non équivoque (en ce sens, point 34 de l'arrêt).

### La CJUE assouplit sa jurisprudence en cas d'omission ou d'inexactitude d'une mention obligatoire

8 La Cour de justice a jugé à plusieurs reprises que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les conditions matérielles sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par les assujettis. Ainsi jugé notamment dans les situations suivantes : assujetti déducteur non identifié à la TVA (CJUE 3<sup>e</sup> ch. 21-10-2010 aff. 385/09 : TVA-IX-21170) ; méconnaissance des obligations comptables (CJUE 3<sup>e</sup> ch. 8-5-2008 aff. 95/07 et 96/07 : TVA-IX-22530).

Toutefois, la Cour dérogeait **jusqu'alors** à ce principe en ce qui concerne les obligations de forme relatives aux factures. Elle considérait en effet que le droit à déduction de la TVA était subordonné à la **stricte condition** que les factures relatives aux biens et services fournis comportent **toutes les informations** exigées par l'article 226 de la directive TVA (notamment CJUE 3<sup>e</sup> ch. 22-12-2010 aff. 438/09 : TVA-IX-17275 ; CJUE 3<sup>e</sup> ch.

15-7-2010 aff. 368/09 : TVA-IX-18320 ; CJUE 3<sup>e</sup> ch. 6-9-2012 aff. 324/11 : TVA-IX-17280 ; CJUE 2<sup>e</sup> ch. 8-5-2013 aff. 271/12 : TVA-IX-18210). Elle précisait cependant que la **directive TVA** n'interdit pas aux assujettis de procéder à la **rectification de factures erronées** pour éviter la remise en cause de la taxe déduite (sur ce point, voir n<sup>os</sup> 10 s.).

9 Avec les présentes décisions, la **Cour de justice assouplit sa jurisprudence** et juge désormais que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif que les factures ne remplissent pas les conditions requises par l'article 226 de la directive TVA (en l'occurrence, celles prévues aux points 3, 6 et 7 dudit article), si elle dispose de toutes les données pour vérifier que les **conditions de fond** relatives à ce droit sont **satisfaites**. Autrement dit, un assujetti qui ne peut produire des factures strictement conformes aux exigences de l'article 226 (mentions omises ou inexactes), mais qui apporterait la preuve que les conditions de fond du droit à déduction de la taxe sont respectées, ne peut se voir refuser l'exercice de ce droit.

La **doctrine administrative française** avait déjà pris position en ce sens (BOI-TVA-DED-40-10-10 n° 55 : TVA-IX-18205). Le **Conseil d'Etat** a jugé pour sa part que le simple intitulé inexact des prestations rendues n'entraîne pas à lui seul la perte du droit à déduction, dès lors évidemment que le client peut démontrer la réalité des prestations effectuées à son profit (CE 7<sup>e</sup>-8<sup>e</sup> s.-s. 27-10-1986 n° 37206 : TVA-IX-18280). L'absence du nom et de l'adresse du client sur la facture ou leur caractère erroné n'empêchent pas celui-ci de déduire la taxe mentionnée à condition qu'il apporte la preuve par tout moyen du règlement effectif par lui-même de cette facture pour les besoins de ses opérations taxables (CE 10<sup>e</sup>-9<sup>e</sup> s.-s. 26-3-2012 n° 326333 : TVA-IX-18905).

La Cour précise en outre que, pour vérifier si les conditions de fond sont satisfaites, l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même mais doit également tenir compte de toutes les **informations complémentaires fournies par l'assujetti** déducteur. A cet égard, elle rappelle qu'il incombe à ce dernier d'établir qu'il répond aux conditions de déduction prévues pour en bénéficier, l'administration pouvant donc exiger de celui-ci les **preuves** qu'elle juge nécessaires pour apprécier s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction.

### La Cour précise l'incidence des factures rectificatives sur le droit à déduction

10 En tout état de cause, les entreprises qui reçoivent une facture incomplète ou comportant des inexactitudes ont toujours intérêt à demander à leur fournisseur une facture rectificative corrigeant cette erreur matérielle pour éviter tout risque de remise en cause du droit à déduction. En effet, selon la CJUE, la directive n'interdit pas de procéder à la rectification de factures erronées afin de permettre la déduction (CJUE 3<sup>e</sup> ch. 15-7-2010 aff. 368/09 : TVA-IX-18320 ; CJUE 2<sup>e</sup> ch. 8-5-2013 aff. 271/12 : TVA-IX-18210).

Une telle rectification permettra, en outre, au fournisseur de se prémunir contre l'amende prévue par l'article 1737, II du CGI (n° 4 ci-dessus).

Dans l'affaire Senatex, la Cour de justice précise que la rectification de factures **erronées** visant une mention obligatoire (en l'occurrence, le numéro d'identification TVA prévu par l'article 226, 3) produit un **effet rétroactif**, de sorte que le droit à déduction de la taxe porte sur l'année au cours de laquelle cette facture a été initialement établie, et non sur l'année au cours de laquelle elle a été rectifiée. En conséquence, une administration fiscale ne peut (comme l'avait fait l'administration fiscale allemande en l'espèce) reporter le droit à déduction jusqu'à la date de rectification de la facture et imposer le paiement d'intérêts

de retard à l'assujetti qui a exercé le droit à déduction lors de la réception de la facture initiale.

Le présent arrêt de la Cour de justice tranche à cet égard une question, relativement importante en pratique, sur laquelle le juge français avait une position, pour le moins, hésitante (voir, pour des décisions refusant un effet rétroactif aux factures rectificatives : CE 7<sup>e</sup>-8<sup>e</sup> s.-s. 30-6-1982 n° 20834 : TVA-IX-19300 ; CAA Bordeaux 30-12-2003 n° 00-1366 : TVA-IX-19240 ; pour une décision admettant un effet rétroactif : CE 8<sup>e</sup>-9<sup>e</sup> s.-s. 17-2-1982 n° 19434 : TVA-IX-19270).

**11** Enfin, dans la même affaire, la CJUE était saisie de la question de savoir si le droit à déduction de la TVA doit être refusé à un assujetti lorsque la facture rectificative visant une mention obligatoire intervient après l'adoption par l'administration d'une décision refusant la déduction de la taxe. La Cour n'a pas examiné ce point dans la présente affaire, l'administration fiscale allemande ayant finalement déclaré avoir l'intention d'admettre les factures rectifiées produites par la société requérante.

On rappelle qu'à cette question relative au **décalé de rectification de la facture erronée** la CJUE a déjà répondu par l'affirmative. Elle a en effet jugé qu'il est impératif que la correction de la facture soit effectuée avant l'adoption par l'administration de sa décision refusant le droit à déduction (CJUE 15-7-2010 aff. 368/09 et CJUE 8-5-2013 aff. 271/12 : n° 10). On notera cependant que, dans ses conclusions sous l'arrêt *Senatex*, l'avocat général a estimé qu'interdire toute rectification après une décision de l'administration fiscale refusant l'exercice du droit à déduction peut paraître excessif, rendant ainsi, en pratique, impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction, d'autant que l'erreur ou l'omission provient bien souvent de l'émetteur de la facture. Tel est le cas, par exemple, lorsque l'assujetti a connaissance d'une erreur formelle seulement lors de la réception d'une proposition de rectification.



TVA-IX-18205 s. ; MF n° 56270

## LES DECISIONS

L'article 226 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 doit être interprété en ce sens que des factures comportant seulement la mention « services juridiques fournis depuis [une certaine date] jusqu'à aujourd'hui », telles que celles en cause au principal, ne sont pas conformes, a priori, aux exigences visées au point 6 de cet article et que des factures comportant seulement la mention « services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui » ne sont, a priori, conformes ni aux exigences visées audit point 6 ni à celles visées au point 7 dudit article, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.

L'article 178, a de la directive précitée doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités fiscales nationales puissent refuser le droit à déduction de la TVA pour la seule raison que l'assujetti détient une facture qui ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, 6 et 7 de cette directive, alors que ces autorités disposent de toutes les informations nécessaires pour vérifier que les conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit sont satisfaites.

CJUE 4<sup>e</sup> ch. 15-9-2016 aff. 516/14.

L'article 167, l'article 178, a, l'article 179 et l'article 226, 3 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle la rectification d'une facture visant une mention obligatoire, à savoir le numéro d'identification à la TVA, ne produit pas d'effet rétroactif, de telle sorte que le droit à déduction de cette taxe exercé au titre de la facture rectifiée porte non pas sur l'année au cours de laquelle cette facture a été initialement établie, mais sur l'année au cours de laquelle elle a été rectifiée.

CJUE 4<sup>e</sup> ch. 15-9-2016 aff. 518/14.