

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

29 septembre 2022 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 203 – Contrat de cession-bail – Personne redevable du paiement de la TVA – Possibilité d’assimiler un contrat écrit à une facture »

Dans l’affaire C-235/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Vrhovno sodišče (Cour suprême, Slovénie), par décision du 17 mars 2021, parvenue à la Cour le 12 avril 2021, dans la procédure

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

contre

Republika Slovenija,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Passer, président de chambre, M. F. Biltgen et Mme M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., par Me A. Cankar, odvetnik,
- pour la Republika Slovenija, par Mme A. Vran, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia, U. Babovič et A. Kraner, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 12 mai 2022,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (ci-après « Raiffeisen Leasing ») à la Republika Slovenija (République de

Slovénie), représentée par le Ministrstvo za finance (ministère des Finances, Slovénie), au sujet du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le titre IV, intitulé « Opérations imposables », de la directive 2006/112 comprend un chapitre 1, intitulé « Livraison de biens ».

4 L'article 14 de cette directive, qui figure dans ce chapitre 1, prévoit :

« 1. Est considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes :

[...]

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;

[...] »

5 Le titre XI, libellé « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties », de ladite directive comprend un chapitre 1, intitulé « Obligation de paiement », dont la section 1 est intitulée « Redevables de la taxe envers le Trésor ».

6 L'article 203 de la même directive, qui figure dans cette section, dispose :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

7 Au sein du chapitre 3, intitulé « Facturation », qui fait partie dudit titre XI de la directive 2006/112, figurent la section 2, intitulée « Notion de facture », qui comprend les articles 218 et 219, la section 3, intitulée « Émission des factures », qui comprend les articles 220 à 225, ainsi que la section 4, intitulée « Contenu des factures », qui comprend les articles 226 à 231.

8 L'article 218 de cette directive prévoit :

« Pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre. »

9 L'article 219 de ladite directive est libellé comme suit :

« Est assimilé à une facture tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque. »

10 L'article 220 de la même directive dispose :

« Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants :

1) pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

[...] »

11 Aux termes de l'article 226 de la directive 2006/112 :

« 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 :

[...]

9) le taux de TVA appliqué ;

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

[...] »

12 L'article 227 de cette directive dispose :

« Les États membres peuvent imposer aux assujettis établis sur leur territoire et y effectuant des livraisons de biens ou des prestations de services l'obligation d'indiquer le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ou du preneur, visé à l'article 214, dans les cas autres que ceux visés à l'article 226, point 4). »

13 L'article 229 de ladite directive est libellé comme suit :

« Les États membres n'imposent pas la signature des factures. »

Le droit slovène

14 Aux termes de l'article 67 du zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, Uradni list RS, no 117/06, du 16 novembre 2006), dans sa version applicable au litige au principal :

« Pour exercer le droit à déduction de la TVA, un assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour les déductions au titre de l'article 63, paragraphe 1, sous a), de la présente loi en ce qui concerne la fourniture de biens ou de services, l'assujetti doit disposer d'une facture établie conformément aux articles 80.a à 84.a de la présente loi ;

[...] »

15 L'article 76 de cette loi prévoit :

« 1. Doit payer la TVA :

[...]

9) toute personne qui mentionne la TVA dans la facture. »

16 L'article 81, paragraphe 8, de ladite loi dispose :

« Aux fins de la présente loi, sont considérés comme des factures tous les documents sur papier ou forme électronique qui remplissent les conditions des articles 80.a à 84.a de la présente loi. »

17 L'article 82 de la même loi énumère les données que l'assujetti doit indiquer dans la facture, tandis que l'article 83 de cette loi énumère les données que l'assujetti doit indiquer dans la facture simplifiée.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

18 RED d.o.o. était propriétaire d'un terrain et d'une maison d'habitation à Rožna dolina, dans la municipalité de Ljubljana (Slovénie). Cette société souhaitait construire à cet endroit de nouveaux immeubles. Le 19 novembre 2007, elle a conclu avec Raiffeisen Leasing un contrat de cession-bail (*sale-and-lease back*). Aux termes de ce contrat, Raiffeisen Leasing s'est obligée à acheter le terrain pour un prix et RED à verser à Raiffeisen Leasing les mensualités du crédit-bail jusqu'au remboursement complet de la valeur du terrain et des immeubles à construire, à savoir une somme de 1 294 786,56 euros (ci-après le « contrat de cession-bail »). Le montant de la TVA de 110 056,86 euros figurait dans ce contrat.

19 Raiffeisen Leasing n'a pas établi de facture à RED sur la base du contrat de cession-bail, la TVA n'ayant été ni facturée ni payée par celle-ci. RED a fait valoir, sur la base du contrat de cession-bail, le droit à la déduction de la TVA, en soutenant que ce contrat constituait une facture.

20 Le 22 novembre 2007, les parties au contrat de cession-bail ont conclu un contrat de vente du terrain (ci-après le « contrat de vente »), dans lequel a été fixé un prix de vente comprenant la TVA. RED a établi pour Raiffeisen Leasing une facture dans laquelle la TVA a été prise en compte.

21 Au cours du mois de novembre 2007, Raiffeisen Leasing a fait valoir le droit à déduction de la TVA au titre du contrat de vente.

22 RED n'ayant pas rempli dans le délai prescrit ses obligations prévues dans le contrat de cession-bail, les parties ont résilié ce contrat le 21 octobre 2011. Raiffeisen Leasing a, par la suite, vendu le terrain à un tiers à un prix incluant la TVA.

23 Le 25 juillet 2014, RED s'est vu délivrer une décision de l'autorité fiscale slovène, qui a rejeté sa demande de déduction de la TVA au titre dudit contrat. Ladite décision de l'autorité fiscale a écarté le risque de perte de recettes fiscales et, dès lors, Raiffeisen Leasing a obtenu le droit de réduire, par voie de régularisation, la TVA due. Toutefois, l'autorité fiscale a constaté que cette société ne s'était pas acquittée de la TVA due au titre de la période allant du 3 janvier 2008 au 25 juillet 2014. Partant, cette autorité a ordonné à Raiffeisen Leasing de payer des intérêts sur la dette fiscale à hauteur de 50 571,88 euros.

24 S'agissant de l'opération visée par le contrat de vente, l'autorité fiscale a constaté qu'elle était exonérée de la TVA.

25 Cependant, les parties au contrat de vente n'ayant pas présenté de déclaration d'imposition permettant un assujettissement optionnel de l'opération en cause, l'autorité fiscale a considéré que le droit de déduction ne pouvait pas être invoqué indépendamment du fait qu'une facture avait été établie exposant la TVA qui n'était pas due.

26 En conséquence, Raiffeisen Leasing s'est vu imposer le paiement d'une TVA supplémentaire à hauteur de 44 200 euros, majorée d'intérêts s'élevant à 11 841,97 euros.

27 De l'avis de l'autorité fiscale, le fait que le terrain a été, par la suite, vendu par Raiffeisen Leasing serait sans pertinence, cette vente ayant fait l'objet de l'application de la TVA.

28 Après avoir épuisé les voies de recours administratives, Raiffeisen Leasing a saisi l'Upravno sodišče (Tribunal administratif, Slovénie), qui a rejeté son recours. Elle a ensuite introduit un recours en révision devant la juridiction de renvoi, le Vrhovno sodišče (Cour suprême, Slovénie).

29 Cette dernière juridiction rappelle que, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, l'obligation de payer la TVA en conséquence de l'établissement d'une facture mentionnant la TVA pourrait naître même si la facture ne contient pas certaines données dont la mention est exigée par la directive 2006/112, notamment dans le cas où le lieu de prestation du service fourni n'est pas indiqué (voir, en ce sens, arrêt du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, points 26 et 27).

30 Cela étant, la juridiction de renvoi soutient qu'un contrat, en tant qu'acte relevant du droit des obligations, peut se distinguer d'une facture et constituer seulement le fondement juridique de l'opération soumise à la TVA, la facture devant être établie au moment de la survenance du fait générateur de l'obligation de payer la TVA.

31 Partant, cette juridiction cherche à savoir si un contrat peut être considéré comme étant une facture, au sens de l'article 203 de la directive 2006/112, uniquement lorsqu'il fait objectivement ressortir la volonté, clairement exprimée par les parties, de l'assimiler à une facture liée à une opération déterminée, un tel contrat pouvant ainsi raisonnablement faire naître chez l'acquéreur la conviction qu'il peut, sur son fondement, déduire la TVA en amont.

32 Dans ces conditions, le Vrhovno sodišče (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Un contrat écrit ne peut-il être considéré comme une facture, au sens de l'article 203 de la directive [2006/112], que s'il contient toutes les données prescrites dans le chapitre 3 (Facturation) [du titre XI] de [cette directive] ?

S'il n'en va pas ainsi,

2) quelles sont les données ou les circonstances qui justifient en tout état de cause que l'on considère un contrat écrit (aussi) comme une facture faisant naître une obligation de payer la TVA en vertu de l'article 203 de la directive [2006/112] ?

Plus concrètement,

3) un contrat écrit que concluent deux personnes assujetties à la TVA en ce qui concerne la livraison de biens ou la fourniture de services peut-il être considéré comme une facture, au sens de l'article 203 de la directive [2006/112], si celui-ci fait objectivement ressortir la volonté clairement exprimée par le vendeur ou le prestataire de services en tant que partie contractante qu'il s'agit d'une facture liée à une opération déterminée qui peut raisonnablement faire naître chez l'acheteur la présomption qu'il peut, sur ce fondement, déduire la TVA en amont ? »

Sur les questions préjudicielles

33 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en

substance, si l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'un contrat de cession-bail, dont la conclusion n'a pas été suivie par l'établissement d'une facture par les parties, peut être considéré comme étant une facture, au sens de cette disposition, et, dans l'affirmative, quels sont les éléments que ce contrat doit obligatoirement contenir pour qu'il puisse être considéré comme étant une telle facture.

34 En outre, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, s'il est pertinent, à cet égard, d'examiner si ledit contrat fait objectivement ressortir la volonté du vendeur ou du prestataire de services qu'il soit, comme dans le cas d'une facture, susceptible de faire naître chez l'acheteur la conviction qu'il pourra, sur le fondement du même contrat, déduire la TVA en amont.

35 À cet égard, la Cour a jugé, d'une part, que la TVA mentionnée sur une facture est due par l'émetteur de cette facture, y compris en l'absence de toute opération imposable réelle [arrêt du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, point 26 et jurisprudence citée].

36 L'article 203 de la directive 2006/112 vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu par cette directive [arrêt du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, point 27 et jurisprudence citée].

37 S'agissant de l'article 226 de la directive 2006/112, 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 TVA (arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, point 27).

38 D'autre part, 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. 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 droit (arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, point 42 ainsi que jurisprudence citée).

39 Partant, la Cour a jugé 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 2006/112 si elle dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites (arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, point 43).

40 Certes, le rapport entre, d'une part, l'existence et la régularité d'une facture et, d'autre part, le droit à déduction de la TVA n'est pas automatique, en ce sens que, premièrement, ce droit est, en principe, lié à la réalisation effective de la livraison de biens ou de la prestation de services en cause et, deuxièmement, l'exercice du droit à déduction ne s'étend pas à une taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur une facture (voir, en ce sens, ordonnance du 4 juillet 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, non publiée, EU:C:2013:456, points 19 et 20).

41 Cependant, dans la mesure où, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence visée au point 36 du présent arrêt et ainsi que l'a relevé en substance M. l'avocat général aux points 41 et 45 de ses conclusions, l'objectif de l'article 203 de la directive 2006/112 est d'éliminer le risque de perte de recettes fiscales, ce risque peut être évité dans le cas où l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la TVA sont

satisfaites, indépendamment du point de savoir si la TVA a été indiquée dans un document portant l'intitulé « Facture » ou dans un autre document, tel qu'un contrat conclu par les parties.

42 Partant, afin de pouvoir être reconnu en tant que facture, au sens de l'article 203 de cette directive, un document doit, d'une part, mentionner la TVA et, d'autre part, contenir celles des informations visées dans les dispositions de la section 4 du chapitre 3, titre XI, de ladite directive, intitulée « Contenu des factures », qui sont nécessaires pour que l'administration fiscale puisse établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la TVA sont satisfaites.

43 Il n'est pas pertinent, à cet égard, d'examiner si, à supposer que le document en question soit un contrat, celui-ci fait objectivement ressortir la volonté des parties à ce contrat qu'il s'agit d'une facture susceptible de faire naître chez un cocontractant la conviction qu'il pourra, sur le fondement de ce contrat, déduire la TVA en amont.

44 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, dans le contexte de l'ensemble des circonstances pertinentes en cause dans l'affaire au principal et, en particulier, de l'ensemble des dispositions du contrat de cession-bail, si ce dernier contient effectivement les informations nécessaires en l'espèce pour que l'administration fiscale puisse établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la TVA sont satisfaites.

45 S'agissant de la circonstance que, dans l'affaire au principal, le contrat de cession-bail indiquait certes le montant de la TVA mais non le taux de cette taxe, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ce taux aurait néanmoins pu être déduit de ce contrat.

46 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'un contrat de cession-bail, dont la conclusion n'a pas été suivie par l'établissement d'une facture par les parties, peut être considéré comme étant une facture, au sens de cette disposition, dans le cas où ce contrat contient toutes les informations nécessaires pour que l'administration fiscale d'un État membre puisse établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la TVA sont satisfaites en l'espèce, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

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

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

L'article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doit être interprété en ce sens que :

un contrat de cession-bail, dont la conclusion n'a pas été suivie par l'établissement d'une facture par les parties, peut être considéré comme étant une facture, au sens de cette disposition, dans le cas où ce contrat contient toutes les informations nécessaires pour que l'administration fiscale d'un État membre puisse établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sont satisfaites en l'espèce, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures

* Langue de procédure : le slovène.