

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

MME JULIANNE KOKOTT

présentées le 22 avril 2021 (1)

Affaire C-80/20

Wilo Salmson France SAS

contre

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti – Administra?ia fiscal? pentru contribuabili nereziden?i**

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunalul Bucure?ti (tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie)]

« Demande de décision préjudicielle – Législation fiscale – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 167 et article 178, sous a) – Naissance du droit à déduction – Période de naissance du droit à déduction – Possession d'une facture en tant que condition de fond – Distinction par rapport aux conditions de forme du droit à déduction – Directive "remboursement" (directive 2008/9/CE) – Article 14, paragraphe 1, sous a), et article 15 – Caractère définitif d'une décision de rejet non contestée – Conséquences juridiques de l'extourne (annulation) d'une facture et de l'établissement d'une nouvelle facture »

I. Introduction

1. Une demande de remboursement a été présentée en Roumanie en 2012 par une entreprise, sachant qu'il n'existait ladite année qu'une seule facture qui n'était sans doute pas régulière. Après le rejet de la demande de remboursement pour l'année 2012, cette facture a été extournée (annulée) et établie à nouveau en 2015. Par la suite, une nouvelle demande de remboursement a été déposée pour 2015, sur laquelle il y a lieu de se prononcer. La juridiction de renvoi s'interroge désormais sur la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance et sur celle à laquelle la demande de remboursement aurait dû être présentée.

2. La Cour a l'occasion de répondre ici à l'une des questions les plus importantes en pratique que pose le droit de la TVA : la possession d'une facture constitue-t-elle une condition nécessaire du droit à déduction d'une entreprise ?

3. Dans l'hypothèse dans laquelle cette question appelle une réponse affirmative, la possession d'une telle facture est pertinente également pour la période imposable au cours de laquelle il convient de demander le droit à déduction ou le remboursement. En cas de rectification ultérieure de la facture initiale, s'il est retenu que cette rectification a un effet rétroactif, la date à laquelle la facture erronée est détenue (en l'espèce, l'année 2012) sera déterminante ; si tel n'est pas le cas, c'est la date à laquelle la facture rectifiée est détenue (en l'espèce, l'année 2015) qui sera déterminante. Dans l'hypothèse, en revanche, dans laquelle la question présentée ci-dessus appelle une réponse négative, seule l'exécution de la prestation (en l'espèce, en 2012) sera pertinente.

4. Si le droit à déduction est soumis à certains délais (qu'il s'agisse de délais de demande déterminés, tels que, en l'espèce, ceux qui s'appliquent dans le cadre de la procédure de remboursement prévue par la directive 2008/9, ou qu'il s'agisse de délais de prescription), il importe de savoir quand ces délais commencent à courir. Cela va de pair avec la question de savoir s'il existe une date précise à laquelle l'assujetti doit exercer le droit à déduction ou s'il lui est loisible de choisir cette date en demandant à son cocontractant de lui établir une nouvelle facture et d'annuler l'ancienne. En outre, des questions de procédure se posent si, dans l'intervalle, le remboursement de la taxe payée en amont qui a été demandé a déjà été refusé, avec effet définitif.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

– La directive 2006/112

5. L'article 63 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2) (ci-après la « directive TVA ») traite du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ».

6. L'article 167 de la directive TVA porte sur la naissance du droit à déduction. Il se lit comme suit :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ».

7. L'article 178 de la directive TVA régit quant à lui l'exercice du droit à déduction :

« 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 ;

[...]

f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État

membre ».

8. L'article 219 de la directive TVA concerne les modifications apportées aux factures et indique à cet égard ce qui 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 ».

9. L'article 168, sous a), de la directive TVA régit quant à lui le champ d'application matériel du droit à déduction :

« 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 ».

10. L'article 169, sous a), de la directive TVA étend le droit à déduction en cause :

« 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 ».

11. L'article 170 de la directive TVA précise à cet égard que l'assujetti a droit à un remboursement même en l'absence de possibilité de déduction :

« 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 ; [...] ».

12. L'article 171, paragraphe 1, de la directive TVA porte sur la procédure de remboursement aux assujettis n'effectuant pas d'opérations nationales :

« 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 ».

– *La directive 2008/9*

13. L'article 5 de la directive 2008/9/CE 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 (3) précise la relation de cette directive avec la directive TVA.

« Chaque État membre rembourse à tout assujetti non établi dans l'État membre du

remboursement la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre, dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) les opérations visées à l'article 169, points a) et b), de la directive 2006/112/CE ;
- b) les opérations dont le destinataire est redevable de la TVA conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 de la directive 2006/112/CE, tels qu'ils sont appliqués dans l'État membre du remboursement.

Sans préjudice de l'article 6, aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112/CE, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement ».

14. L'article 10 de la directive 2008/9 permet un élargissement des documents à joindre à la demande pour l'État membre du remboursement.

« Sans préjudice des demandes d'informations en vertu de l'article 20, l'État membre du remboursement peut demander au requérant de joindre par voie électronique à la demande de remboursement une copie de la facture ou du document d'importation, lorsque la base d'imposition figurant sur la facture ou le document d'importation est égale ou supérieure à un montant de 1 000 EUR ou à sa contre-valeur en monnaie nationale. Toutefois, lorsque la facture a trait à du carburant, ce seuil est de 250 EUR ou la contre-valeur en monnaie nationale ».

15. L'article 14 de la directive 2008/9 porte sur le contenu de la demande de remboursement :

« 1. La demande de remboursement concerne :

- a) l'achat de biens ou de services qui a été facturé au cours de la période du remboursement, à condition que la taxe soit devenue exigible avant ou au moment de la facturation, ou pour lesquels la taxe est devenue exigible au cours de la période du remboursement, à condition que l'achat ait été facturé avant que la taxe ne soit devenue exigible ; [...] ».

16. L'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 fixe le délai dans lequel une telle demande de remboursement doit être présentée.

« 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 la requérante a fourni toutes les informations exigées aux articles 8, 9 et 11 [...] ».

17. L'article 23 de la directive 2008/9 concerne le rejet de la demande de remboursement :

« 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 la requérante 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 roumain

18. L'article 145 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi no 571/2003 établissant le code des impôts, ci?après le « code des impôts ») régit le droit pour les assujettis de déduire la TVA due sur les acquisitions.
19. L'article 146 du code des impôts prévoit que l'assujetti, pour pouvoir exercer ce droit, doit détenir une facture.
20. En vertu de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts, un assujetti qui est établi non pas en Roumanie, mais dans un autre État membre et qui n'est pas tenu de s'identifier aux fins de la TVA en Roumanie peut se faire rembourser la TVA acquittée au titre d'importations et d'acquisitions de biens ou de services effectuées en Roumanie.
21. Le point 49, paragraphe 15, du Hot?rârea Guvernului nr 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului (décision no 44/2004 du gouvernement concernant les normes méthodologiques d'application du code des impôts, ci?après la « décision no 44/2004 du gouvernement ») prévoit que la demande de remboursement vise « les achats de biens ou services qui ont été facturés au cours de la période du remboursement, acquittés avant la date de demande de remboursement. Les factures qui n'ont pas été payées avant la date de demande de remboursement sont inscrites dans les demandes de remboursement correspondant aux périodes au cours desquelles celles?ci sont payées ».
22. Selon le point 49, paragraphe 16, de la décision no 44/2004 du gouvernement, « [o]utre les transactions visées au paragraphe 15, la demande de remboursement peut concerner des factures ou des documents d'importation qui n'ont pas fait l'objet de demandes de remboursement antérieures pour autant qu'ils portent sur des opérations achevées au cours de l'année civile en question ».

III. La procédure au principal

23. ZES Zollner Electronic SRL (ci?après « ZES »), une société établie en Roumanie et qui est identifiée aux fins de la TVA, fournit à Pompas Salmson SAS des biens produits en Roumanie. Pompas Salmson est une société qui bénéficie du droit à déduction et qui a le siège de son activité économique en France. Elle n'est pas établie en Roumanie et n'y est pas non plus identifiée aux fins de la TVA.
24. Pompas Salmson a conclu avec ZES également un contrat de vente portant sur l'acquisition d'équipements de production. ZES a vendu ceux?ci à Pompas Salmson ; Pompas Salmson les a ensuite remis à la disposition de ZES en vue de la production de biens qui lui ont été fournis par la suite (« tooling »).
25. Pour la vente des équipements de production en cause à Pompas Salmson, ZES a, en 2012, établi des factures incluant la TVA. Il n'est pas précisé si et quand ces factures ont été payées par Pompas Salmson.
26. Pompas Salmson a demandé le remboursement de la TVA supportée en Roumanie, en vertu de la directive 2008/9 et de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts, lu conjointement avec l'article 49 de la décision no 44/2004 du gouvernement.
27. Par décision du 14 janvier 2014, l'administration fiscale roumaine a rejeté la demande de remboursement pour la période comprise entre le 1er janvier et le 31 décembre 2012, pour un montant de 449 538,38 lei roumains (RON) (environ 92 000 EUR), pour des motifs liés aux

documents joints à la demande et, semble-t-il (4), à ce que les factures jointes n'étaient pas conforme aux exigences légales. Selon les observations présentées par la Roumanie, la preuve de paiement des factures présentées, qui était encore exigée en vertu de l'état du droit applicable à l'époque, faisait défaut. Selon la Roumanie, les factures elles-mêmes étaient toutes correctes en tant que telles.

28. Quoiqu'il en soit, ZES a extourné les factures initialement établies (en 2012) et a établi en 2015 de nouvelles factures portant sur la vente des équipements de production.

29. En 2014, Pompas Salmson a été rachetée par Wilo France SAS. Cette opération a donné lieu à la création de Wilo Salmson France SAS (ci-après la « requérante »).

30. En novembre 2015, la requérante a demandé le remboursement de la TVA sur la base des nouvelles factures établies par ZES pour la période comprise entre le 1er août et le 31 octobre 2015. Les autorités fiscales ont rejeté la demande de remboursement de la TVA comme non fondée, au motif que la requérante ne s'était pas conformée au point 49, paragraphe 16, de la décision no 44/2004 du gouvernement et qu'elle avait déjà demandé le remboursement des factures.

31. Le 13 juin 2016, la requérante a formé contre cette décision une réclamation que la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Direction générale régionale des finances publiques de Bucarest – Administration fiscale pour les contribuables non-résidents, Roumanie) a rejetée comme non fondée. L'administration fiscale a estimé que la TVA réclamée avait déjà fait l'objet d'une autre demande de remboursement et que les opérations pour lesquelles un remboursement de TVA était demandé se rapportaient à 2012 et non à 2015. La requérante a introduit un recours contre cette décision.

IV. La décision de renvoi et la procédure devant La Cour

32. Par ordonnance du 19 décembre 2019, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie) saisi du recours a posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour :

« 1. En ce qui concerne l'interprétation de l'article 167, lu en combinaison avec l'article 178, de la directive 2006/112/CE : existe-t-il une distinction entre la date de naissance du droit à déduction et celle de son exercice au regard du mode de fonctionnement de la TVA ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier si le droit à déduction de la TVA peut être exercé en l'absence d'une facture fiscale (valable) établie pour les achats de biens effectués.

2. En ce qui concerne l'interprétation des mêmes dispositions, lues en combinaison avec l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9 : quel est le repère procédural par rapport auquel il convient d'apprécier la régularité de l'exercice du droit au remboursement de la TVA ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier s'il est possible d'introduire une demande de remboursement de la TVA devenue exigible avant la "période du remboursement" mais facturée au cours de ladite période.

3. En ce qui concerne l'interprétation des mêmes dispositions de l'article 14 paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9, lues en combinaison avec les articles 167 et 178 de la directive 2006/112 : quels sont les effets de l'annulation et de l'établissement de nouvelles factures pour des achats de biens antérieurs à la "période du remboursement" sur l'exercice du

droit à remboursement de la TVA sur ces achats ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier si, dans le cas où les factures initialement établies pour des achats de biens sont annulées par le fournisseur et de nouvelles factures sont établies ultérieurement, le droit du bénéficiaire de demander le remboursement de la TVA sur ces achats doit être exercé en fonction de la date des nouvelles factures, lorsque tant l'annulation des factures initiales que l'établissement des nouvelles factures échappent au contrôle du bénéficiaire et restent exclusivement à l'appréciation discrétionnaire du fournisseur.

4. Le droit national peut-il subordonner à une condition d'exigibilité le remboursement de la TVA accordé conformément à la directive 2008/9, dans la mesure où la facture correcte a été établie au cours de la période où la demande a été faite ? ».

33. Dans la procédure devant la Cour, la requérante, la Roumanie et la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

V. **Appréciation juridique**

A. **Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle**

34. La Roumanie conteste la recevabilité de la demande de décision préjudicielle au motif que la juridiction de renvoi n'a pas présenté correctement les faits de l'affaire au principal. La Roumanie fait valoir que la demande de remboursement a été rejetée en 2012 non pas sur le fondement des vices des factures, mais sur le fondement de l'absence de preuve de paiement de celles-ci ; que de telles preuves étaient encore nécessaires au regard de l'état du droit (national) de l'époque ; que ces demandes auraient pu être présentées à nouveau – cette fois sans preuve de paiement – jusqu'au 30 septembre 2014, sur le fondement d'une disposition transitoire ; que la requérante a omis de le faire ; qu'en l'absence de facture erronée, toutes les questions posées par la juridiction de renvoi n'ont pas lieu d'être et que la Cour ne saurait y apporter de réponse utile.

35. Il est plus difficile pour la Cour d'interpréter correctement le droit de l'Union lorsque les faits ne sont pas correctement présentés. Si les factures ne comportaient pas d'erreur, aucune des questions soulevées par la juridiction de renvoi ne se pose, ainsi que le fait valoir à juste titre la Roumanie. En outre, la question de savoir quel était, le cas échéant, le vice précis des factures qui a justifié le rejet, en 2012, de la demande de remboursement demeure indéterminée. Or, la réponse aux questions posées ne sera pas la même si les factures étaient exemptes d'erreur, si seule la date faisait défaut sur celles-ci ou si, par exemple, la TVA n'y figurait pas séparément.

36. Toutefois, il est de jurisprudence constante que, dans le cadre de la procédure prévue à l'article 267 TFUE, basée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, celle-ci est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'un texte du droit de l'Union, à partir des faits qui lui sont indiqués par la juridiction nationale (5). Par conséquent, s'agissant de l'argument tiré des prétendues erreurs factuelles contenues dans la décision de renvoi, il n'appartient pas à la Cour, mais à la juridiction nationale d'établir les faits qui ont donné lieu au litige et d'en tirer les conséquences pour la décision qu'elle est appelée à rendre (6).

37. La demande de décision préjudicielle est donc recevable et il convient de répondre aux questions préjudicielles en partant de la prémisse – dont le bien-fondé doit toutefois être examiné par la juridiction de renvoi – selon laquelle ce sont des factures incorrectes qui ont justifié le rejet, en 2012, de la demande de remboursement.

B. Sur les questions préjudicielles

38. La demande de décision préjudicielle porte sur une demande de remboursement qui a été présentée au titre de la directive 2008/9 et qui a été rejetée en 2012. Cette demande a été présentée à nouveau en 2015, après que les factures initiales datées de 2012 ont été extournées et établies à nouveau en 2015. Par ses quatre questions, la juridiction de renvoi demande, au final, quelle est la date correcte applicable au remboursement de la TVA que le destinataire de la prestation (la requérante) a supportée par l'intermédiaire du prix pour des livraisons effectuées en 2012.

39. Même si seules les questions deux à quatre se rapportent à la directive 2008/9, tandis que la première question concerne la date à laquelle le droit à déduction doit être exercé, il convient de répondre également à ladite question, dès lors que, contrairement à ce que considère la Commission, elle constitue un préalable nécessaire.

40. Ainsi que la Cour l'a déjà précisé à plusieurs reprises, la directive 2008/9 n'a pas pour objectif de déterminer les conditions d'exercice ni l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, second alinéa, de cette directive prévoit, sans préjudice de l'article 6 de celle-ci, que le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive TVA, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement (7). La directive TVA détermine ainsi le droit matériel, tandis que la directive 2008/9 régit les modalités de la procédure par laquelle ce droit matériel prévu à l'article 170 de la directive TVA est mis en œuvre en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement (au sens de l'article 3 de la directive 2008/9) (8).

41. Par conséquent, le droit, pour un assujetti établi dans un État membre, d'obtenir un remboursement sur le fondement de la directive 2008/9 constitue le pendant du droit, pour un assujetti établi dans l'État membre où la livraison a été effectuée, de déduire la TVA payée en amont (9).

42. Par conséquent, il est décisif de savoir quand le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA a pris naissance et aurait dû être exercé par la requérante. Il en découle la réponse à la question qui sous-tend toutes les questions préjudicielles, qui est celle de savoir si c'est dans la période du remboursement correcte que la requérante, conformément à l'article 14 de la directive 2008/9 (et dans le délai prévu à l'article 15 de celle-ci) a exercé, en l'espèce en 2015, le droit à déduction sur les livraisons d'équipements de production effectuées en 2012.

43. Pour la juridiction de renvoi, cette question se pose en particulier en raison du fait que les factures initiales (et semble-t-il erronées) datant de 2012 pour les livraisons effectuées la même année ont été extournées et établies à nouveau en 2015. À cet égard, la réponse à toutes les questions dépend de la signification que revêt une facture pour le droit à déduction (voir sous C.). En effet, si une facture n'est pas même nécessaire, il n'importe pas de savoir ni si une telle facture était erronée ni si celle-ci a été extournée et établie une nouvelle fois correctement.

44. Par conséquent, il convient, premièrement, de préciser quelle signification revêt une facture aux fins du droit à déduction (voir sous C.1 et C.2). Il en découle la question de savoir si la *possession d'une facture*, exigée par l'article 178, sous a), de la directive TVA, constitue une condition du droit à déduction, ainsi que la Cour l'a jugé dans les affaires Volkswagen (10) et Biosafe (11), ou si ce critère n'a plus lieu d'être en raison de la décision de la Cour dans l'affaire V?dan (12) (voir sous C.3). Il convient ensuite de se prononcer sur la question de savoir si le fait que cette facture était erronée et qu'elle a été extournée (annulée) par le prestataire et établie à

nouveau en 2015 (voir sous C.4) a une incidence. À cet égard cependant, contrairement à ce que la Commission semble considérer, il y a lieu de prendre en compte, outre les aspects de fond (voir C.4.a), également les aspects procéduraux (voir C.4.b), afin de tenir compte du délai de demande prévu à l'article 15 de la directive 2008/9 et du caractère définitif d'une décision de rejet (voir article 23 de cette directive) de l'administration fiscale qui n'a pas été contestée.

45. Lorsque ces points auront été clarifiés, les questions relatives à la période du remboursement correcte au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9 (questions deux à quatre de la décision de renvoi) pourront être résolues sans grande difficulté (voir sous D).

C. Sur la date à laquelle le droit à déduction prend naissance (première question préjudicielle)

46. Il convient donc de préciser à quel moment le droit à déduction de la requérante a pris naissance. Les problèmes que pose la détermination de la période correcte pour l'exercice du droit à déduction résultent de l'existence et du libellé de deux règles, l'une relative à la naissance de ce droit, qui figure à l'article 167 de la directive TVA, et l'autre relative à la mise en œuvre dudit droit, qui figure à l'article 178, sous a), de cette directive. C'est ce que montre très clairement la première question posée par la juridiction de renvoi.

47. L'article 167 de la directive TVA prévoit que le droit à déduction (du destinataire de la prestation) prend naissance au moment où la taxe déductible (c'est-à-dire la dette fiscale du prestataire – article 63 de la directive TVA) devient exigible. Tandis que l'article 167 de la directive TVA vise en principe à synchroniser la dette fiscale du prestataire et le droit à déduction du destinataire de la prestation, l'article 178 de la directive TVA modifie ce principe. La condition préalable à une mise en œuvre réussie est non seulement que la dette fiscale ait pris naissance en ce qui concerne le prestataire, mais aussi que le destinataire de la prestation détienne une facture. En outre, cette facture doit respecter certaines conditions de forme (telles que celles prévues à l'article 226 de la directive TVA).

48. Soit le droit à déduction a donc déjà pris naissance au moment de l'exécution de la prestation, conformément à l'article 167 et à l'article 63 de la directive TVA. Il s'agirait en l'espèce de l'année 2012 et la demande formée en 2015 serait définitivement tardive, en vertu de l'article 15 de la directive 2008/9. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé à plusieurs reprises (13), le délai en cause constitue un délai de forclusion. Soit ce qui importe est la possession d'une facture, conformément à l'article 178 de la directive TVA. Dans un tel cas, les dates qui entrent en ligne de compte s'agissant de la naissance du droit à déduction sont soit 2012, si une facture n'a pas à respecter toutes les conditions de forme énoncées à l'article 226 de la directive TVA, soit 2015, année où il existait pour la première fois une facture qui, semble-t-il, remplissait toutes les exigences énoncées à l'article 226 de cette directive.

49. Je considère que c'est la seconde approche qui est correcte, qui considère qu'il est nécessaire qu'une facture soit détenue, sachant cependant que l'inobservation de certaines conditions de forme ne fait pas obstacle au droit à déduction et qu'il peut également être remédié rétroactivement à une telle inobservation. À mon sens, il convient en effet de différencier la naissance du droit à déduction considéré dans son *principe* (voir sous 1) et la naissance de ce droit considéré dans son *montant* (voir sous 2). Seul ce point de vue est, à y regarder de plus près, compatible avec la jurisprudence de la Cour relative à la rectification rétroactive des factures formellement incorrectes (voir sous 3). Il en résulte que l'extourne (annulation) d'une facture est possible en droit civil, mais qu'elle n'est pas pertinente aux fins de l'appréciation de la période à laquelle le droit à déduction prend naissance (voir sous 4).

1. **La naissance du droit à déduction considéré dans son principe**

50. 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*. Selon cette jurisprudence, le droit à déduction et, partant, au remboursement fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (14). Selon une jurisprudence constante de la Cour, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (15). La Cour considère qu'il existe une exception si la violation de telles exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (16).

51. L'article 168, sous a), de la directive TVA fait référence à cet égard au droit à déduction de la « TVA due ou acquittée ». Il s'agit ici de la TVA que l'entreprise effectuant la prestation doit à l'État ou acquitte à celui-ci. Dans ce cas de figure, le destinataire de la prestation n'est redevable d'aucune TVA, mais il est redevable à l'égard de son cocontractant du prix convenu.

52. Cette règle clarifie l'objectif et la finalité du droit à déduction. En raison de la nature de la TVA, qui est une taxe sur la consommation (17), et de la technique de taxation indirecte, le destinataire de la prestation qui bénéficie du droit à déduction doit, par l'exercice de ce droit, être déchargé de la TVA due par une autre personne (le prestataire) et qui a été répercutée sur lui par l'intermédiaire du prix.

53. Si l'on prenait cette idée au pied de la lettre, il faudrait se fonder sur le paiement effectif du prix par la requérante. En effet, ce n'est qu'à ce moment-là que celle-ci doit effectivement supporter (indirectement) la TVA. Cependant, la disposition de l'article 167 bis de la directive TVA montre que le législateur accorde un droit à déduction même avant le paiement. Cet article permet de limiter le droit à déduction à la date du paiement, même si la dette fiscale ne naît qu'avec l'encaissement du prix. Cela n'a de sens que si, dans les autres cas, il est possible d'exercer ce droit avant le paiement du prix.

54. Il est donc établi que le législateur part du postulat que le destinataire de la prestation supporte la TVA avant même le paiement du prix, mais après l'exécution de la prestation. À cette date, le droit à déduction est déjà né considéré dans son *principe*.

2. **La naissance du droit à déduction considéré dans son montant**

55. Toutefois, il s'agit encore de déterminer la date à laquelle prend naissance le droit à déduction considéré dans son *montant*. La disposition de l'article 178, sous a), de la directive TVA revêt à cet égard une signification décisive.

56. En effet, la seule exécution de la prestation ne dit encore rien sur le montant pour lequel le destinataire de la prestation supporte la TVA intégrée dans le prix. Cela apparaît clairement s'agissant des prestations dites à exécution continue, pour lesquelles, lors de la conclusion du contrat, seul l'objet de la prestation est déterminé, tandis que la quantité de celle-ci ne l'est pas (c'est le cas, par exemple, d'un contrat de fourniture d'électricité). En outre, il existe d'autres cas de figure dans lesquels le prix dû (en vertu du droit civil) résulte seulement du décompte effectué par le prestataire après l'exécution de la prestation (par exemple, dans le cas, pour un avocat, d'un tarif horaire ou d'un honoraire de résultat).

57. Si, toutefois, la seule exécution de la prestation par le prestataire ne dit encore rien sur la

charge effective de TVA qui pèse sur le destinataire de la prestation, il est logique que le législateur rattache non seulement le droit à déduction à l'exécution de la prestation, mais que, en outre, il exige, à l'article 178, sous a), de la directive TVA, que ce destinataire « détienne une facture » (18).

58. Ainsi, l'obligation de détenir une facture sert également à mettre en œuvre le principe de neutralité consacré dans la législation en matière de TVA. Le principe de neutralité constitue un principe fondamental en matière de TVA, qui découle de ce que celle-ci est, par nature, une taxe sur la consommation (19). Il implique notamment qu'en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur soit en principe entièrement soulagé de la charge finale de la TVA (20), à condition que l'activité économique elle-même vise à réaliser des opérations (en principe) soumises à la TVA (21).

59. Je souhaite à ce stade attirer une nouvelle fois (22) l'attention sur l'idée qui consiste à décharger l'entrepreneur. Il en découle (23) qu'un droit à déduction n'entre en compte que dans la mesure où le destinataire de la prestation supporte une charge de TVA. Or, ce destinataire ne supporte une telle charge non pas dès l'exécution de la prestation, mais seulement avec le paiement de la contrepartie (voir, à cet égard, point 53 des présentes conclusions). L'idée qui sous-tend la disposition de l'article 178, sous a), de la directive TVA est manifestement que, en règle générale, le paiement est effectué rapidement lorsque la facture est disponible, de sorte que dès ce moment-là, il est possible de présumer que le destinataire de la prestation supportera rapidement une charge de TVA.

60. Cela apparaît très clairement dans la jurisprudence antérieure de la Cour, dans laquelle celle-ci indiquait encore explicitement (24) que l'exercice immédiat du droit à déduction est fondé sur la présomption selon laquelle, 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.

61. En effet, la mesure dans laquelle le destinataire de la prestation supporte (ou supportera) la TVA n'est déterminée que lorsque la TVA correspondante a été intégrée à la contrepartie que celui-ci doit payer. Or, la question de savoir si la TVA a été intégrée dans la contrepartie n'est déterminée qu'à partir du rapport juridique sous-jacent et du décompte relatif à l'exécution de celui-ci. Le décompte relatif à l'exécution de l'opération juridique en cause s'effectue par la remise de la facture correspondante.

62. En conclusion, la possession d'une facture qui est exigée par l'article 178, sous a), de la directive TVA constitue le moyen de reporter de manière compréhensible la charge de la TVA du prestataire (qui est redevable de la taxe) au destinataire de la prestation (qui supporte cette taxe par l'intermédiaire du prix). Ce n'est que de cette manière que le destinataire de la prestation peut identifier dans quelle mesure il est, de l'avis du prestataire, soumis à la TVA et qu'il peut ensuite réclamer son dégrèvement pour ce montant.

63. En outre, ainsi que la Cour l'a déjà relevé (25), la nécessité de détenir une facture permet aussi aux autorités fiscales de pouvoir contrôler la dette fiscale qui a pris naissance et la déduction demandée. À cet égard, plus une telle facture contient de mentions, plus le contrôle devient efficace, ce qui explique la liste désormais très étendue prévue à l'article 226 de la directive TVA.

64. À mon avis, la Cour, dans ses arrêts Volkswagen (26) et Biosafe (27), a déjà précisé la signification que revêt la possession d'une facture en tant qu'elle constitue un moyen nécessaire pour reporter la charge de TVA et une condition de dégrèvement au moyen du droit à déduction.

65. L'arrêt Volkswagen portait sur l'hypothèse dans laquelle les parties partaient du postulat que les opérations n'étaient pas imposables. Après que l'erreur a été décelée, des factures faisant apparaître la TVA séparément ont été établies et une demande de remboursement a été faite sur le fondement de la directive 2008/9 pour la première fois plusieurs années plus tard. La Cour a jugé (28) que, dans ces circonstances, le destinataire des prestations a été dans l'impossibilité objective d'exercer son droit à remboursement avant cette régularisation, « n'ayant pas disposé auparavant des factures ni su que la TVA était due. En effet, ce n'est qu'après cette régularisation que les conditions de fond et de forme du droit à déduction de la TVA existent ». Par conséquent, le délai prévu à l'article 15 de la directive 2008/9 n'a commencé à courir que lorsque la facture faisant apparaître la TVA séparément a été établie.

66. L'arrêt Biosafe portait sur la déduction dans le cas d'une erreur commune sur le taux de la taxe. Le taux qui avait été retenu était trop bas et le prestataire a rectifié sa facture des années plus tard en augmentant la TVA indiquée séparément. Là encore, la Cour a conclu (29) que le destinataire a été dans l'impossibilité objective d'exercer son droit à déduction avant la rectification de la facture, « n'ayant pas disposé auparavant des documents rectificatifs des factures initiales ni su qu'un complément de TVA était dû. En effet, c'est seulement à la suite de cette régularisation que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction de la TVA ont été réunies ». Par conséquent, le délai de prescription se rapportant à ce surplus n'a commencé à courir qu'à compter de la possession de la facture le faisant apparaître.

67. Les deux décisions de la Cour sont, à mon sens, fondées sur le postulat selon lequel la date à laquelle le droit à déduction opposable prend naissance n'est pas antérieure à la possession d'une facture faisant apparaître la TVA qui grève le destinataire de la prestation. Cela est conforme à l'article 167 et à l'article 178, sous a), de la directive TVA.

3. ***La date de l'exercice du droit à la déduction***

68. Par conséquent, la disposition de l'article 167 de la directive TVA porte sur la naissance du droit à déduction considéré dans son principe et la disposition de l'article 178 de cette directive porte sur la naissance de ce droit considéré dans son montant. Les conditions des deux dispositions doivent être remplies cumulativement pour déterminer correctement la date à laquelle le droit à déduction peut être exercé et où d'éventuels délais commencent à courir. Cela découle en définitive de l'article 179 de la directive TVA, qui ne laisse pas l'exercice du droit à déduction à la discrétion de l'assujetti. En effet, la déduction n'est possible qu'au cours de la période fiscale au cours de laquelle elle a pris naissance, considérée dans son principe et dans son montant.

69. Si tel n'était pas le cas, la disposition prévue à l'article 180 de la directive TVA, qui autorise les États membres à prévoir une règle dérogatoire, n'aurait pas de sens. Ainsi que la Cour (30) l'a déjà indiqué, il découle de cette disposition que les États membres peuvent exiger que le droit à déduction soit exercé soit pendant la période au cours de laquelle il a pris naissance, soit pendant une période plus longue, sous réserve du respect de certaines conditions et modalités fixées par leurs réglementations nationales.

a) ***La jurisprudence de la Cour sur la preuve du droit à déduction par un expert***

70. La décision de la Cour rendue dans l'affaire V?dan (31), qui a suscité une insécurité juridique (32), n'emporte pas d'autre conclusion. La Cour a certes indiqué, au point 42 de son arrêt, que l'application stricte de l'exigence formelle de *produire* des factures se heurterait aux principes de neutralité et de proportionnalité, en ce qu'elle aurait pour effet d'empêcher de manière disproportionnée l'assujetti de bénéficier de la neutralité fiscale afférente à ses opérations.

71. Un examen superficiel pourrait laisser penser que pour cette raison, une déduction est possible sans aucune facture et contrairement au libellé de l'article 178 de la directive TVA. Toutefois, à y regarder de plus près, la Cour ne s'est prononcée en ce sens nulle part dans l'arrêt cité.

72. D'une part, dans cette affaire, la Cour devait « uniquement » répondre à la question de savoir si une déduction était possible sur la base d'une estimation, faite par un expert, du montant de la déduction habituelle pour des projets de construction de ce type. C'est à juste titre que la Cour a donné une réponse négative à cette question. La déduction est rattachée à la charge *réelle* de TVA, et non à la charge *habituelle* de TVA. Or, ce n'est que celle-ci qui aurait pu être prouvée par l'expert au moyen d'une estimation.

73. D'autre part, pendant toute la procédure, la question de savoir si des factures faisant apparaître la TVA avaient été établies est restée indéterminée. Il était seulement constant que les factures initiales n'étaient plus lisibles et que l'administration fiscale avait maintenu son exigence que les originaux soient présentés.

74. Cette dernière approche n'est pas compatible avec la directive sur la TVA. Cette directive n'exige pas que, lors du contrôle fiscal, l'assujetti détienne encore la facture et qu'il soit en mesure de la présenter ; elle exige seulement que l'assujetti en ait détenu une au moment où il a demandé la déduction. Si la facture est perdue par la suite, l'assujetti peut évidemment prouver par tous moyens (généralement, au moyen d'une copie) qu'il a un jour détenu une facture faisant apparaître une charge de TVA d'un certain montant.

75. Par conséquent, les considérations faites par la Cour dans l'arrêt *V?dan* se rapportent à juste titre uniquement à la *preuve* de la déduction (33). Les conditions de fond (c'est-à-dire celles énoncées aux articles 167 et 178 de la directive TVA) de la déduction peuvent être prouvées par tous moyens, sachant que, toutefois, la preuve rapportée par un expert s'agissant de la TVA normalement due est *en soi* impropre à cette fin (34). À mon sens, cette conclusion ressort assez clairement du dispositif de l'arrêt évoqué, si ce dispositif est lu à la lumière des questions posées et des faits exposés.

b) ***La jurisprudence de la Cour concernant la période de demande de la déduction***

76. Par conséquent, il n'existe pas non plus de contradiction avec la jurisprudence dans laquelle la Cour a examiné la période spécifique (35) au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé. Dans les décisions en cause, la Cour s'est en effet toujours fondée sur la possession d'une facture par l'assujetti destinataire de la prestation (36).

77. Ainsi, dans l'arrêt *Terra Baubedarf-Handel*, la Cour a expressément invoqué l'argument suivant : « [e]n ce qui concerne le principe de proportionnalité, il n'est nullement enfreint par l'exigence que l'assujetti opère la déduction de la TVA en amont au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies la condition de la possession de la facture ou d'un document considéré comme en tenant lieu et celle de la naissance du droit à déduction. En effet, d'une part, cette exigence est conforme à l'un des objectifs poursuivis par la sixième directive, qui est d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale [...] et, d'autre part, [...] le paiement pour une livraison de biens ou une prestation de services, et donc l'acquittement de la TVA en amont, n'a normalement pas lieu avant la réception d'une facture » (37). Dans l'arrêt *Senatex*, la Cour a jugé 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 facture ».

78. Or, si la possession d'une facture est déterminante pour la période au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé, alors il s'agit d'un critère qui n'est plus seulement de forme, mais de fond. Par conséquent, le droit à déduction est subordonné à la possession de la facture correspondante.

c) ***La jurisprudence de la Cour sur la rectification rétroactive d'une facture incomplète ou incorrecte***

79. Enfin, cette analyse découle également de la jurisprudence récente de la Cour portant sur la rectification rétroactive des factures (38). Dans cette jurisprudence, la Cour opère certes une distinction entre les conditions de fond et les conditions de forme du droit à déduction. Ces dernières comprennent 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 déclaration (39). 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 (40). 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 (41).

80. Or, une lecture attentive de la jurisprudence de la Cour relative aux vices de forme ne faisant pas obstacle à une déduction fait apparaître que cette jurisprudence ne se réfère jamais à la possession d'une facture en tant que telle (ou à l'existence d'une facture), mais toujours aux modalités de la présentation de celle-ci (42).

81. Ainsi, cette jurisprudence parle non pas de l'absence de *toutes* les conditions de forme, mais seulement de *certaines* d'entre elles. Il ne saurait donc en être déduit qu'un droit à déduction peut prendre naissance en l'absence de possession d'une facture. La Cour elle-même dit d'ailleurs uniquement que « la détention d'une facture comportant les mentions prévues à l'article 226 de la directive [TVA] constitue une condition formelle et non pas une condition de fond du droit à déduction de la TVA » (43). Cela est exact. Le respect de *toutes* les mentions énumérées à l'article 226 de la directive TVA constitue une condition de forme. Ces mentions peuvent d'ailleurs être encore complétées (par exemple, conformément à l'article 219 de la directive TVA) ou modifiées ultérieurement, pour autant qu'elles ne soient pas essentielles (voir, à cet égard, plus précisément, points 93 et suivants des présentes conclusions). Toutefois, la *possession* en tant que telle d'une facture, telle qu'elle est exigée par l'article 178 de la directive TVA, ne constitue pas, en tant que circonstance factuelle, une telle exigence de forme (44).

82. D'ailleurs, la Cour ne fait que déduire de cette considération que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif que, par exemple, une facture ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA (description précise de la quantité et de la nature de la prestation et indication de la date de celle-ci), si cette administration dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites (45). Il en va de même des mentions visées à l'article 226, point 3 (mention du numéro d'identification TVA du prestataire) (46) ou à l'article 226, point 2 (mention du numéro de facture) (47). En conséquence, la Cour a conféré un effet rétroactif à la rectification d'une facture (formellement incorrecte) qui était déjà détenue par le destinataire de la prestation (48).

83. En outre, la jurisprudence de la Cour subordonne expressément la rectification à l'existence d'une facture détenue par le destinataire de la prestation (49). Par conséquent, dans le cas normal d'une opération à titre onéreux, le droit à déduction n'a pleinement pris naissance que lorsque les

deux conditions (la naissance d'une dette fiscale par l'exécution de la prestation et la possession d'une facture attestant cette exécution) sont remplies.

84. La signification de la possession d'une facture explique également pourquoi l'article 66, sous a), de la directive TVA autorise les États membres à prévoir que la taxe devient exigible au plus tard lors de l'émission d'une facture. Cela vise les cas de versement d'un acompte dans lesquels la facture est remise avant même l'exécution de la prestation. Dans un tel cas, le droit à déduction, considéré dans son principe et dans son montant, prend naissance au moment où la facture est délivrée au destinataire de la prestation. Toutefois, un droit à déduction ne prend en principe jamais naissance sans que le destinataire de la prestation détienne une facture.

85. La comparaison entre l'article 178, sous a), de la directive TVA et l'article 178, sous f), de celle-ci fait aussi clairement apparaître que le législateur a imposé une condition supplémentaire, à savoir la possession d'une facture, pour le cas normal du prélèvement indirect [article 178, sous a), de la directive TVA]. Cette condition n'est pas nécessaire pour le cas particulier du prélèvement direct [article 178, sous f), de la directive TVA – autoliquidation] (50) et elle n'est donc pas prévue. Or, ce choix du législateur serait contourné s'il était jugé que la possession d'une facture constitue une simple formalité et qu'elle n'a pas d'incidence.

d) ***La jurisprudence de la Cour relative à la directive 2008/9***

86. Enfin, la nécessité de détenir une facture est également confirmée par les dispositions de la directive 2008/9. En de nombreux endroits, cette directive se fonde explicitement sur l'existence d'une facture. Ainsi, l'article 8, paragraphe 2, de ladite directive exige expressément que la demande de remboursement inclue certaines informations « pour chaque facture ». En vertu de l'article 10 de la directive 2008/9, l'État membre du remboursement peut demander au requérant de joindre une « copie de la facture ». L'article 14, paragraphe 1, sous a), de cette directive fait référence à l'achat qui doit avoir été « facturé ». Il s'ensuit qu'un droit à déduction ouvrant droit à remboursement présuppose que le destinataire de la prestation ait un jour détenu une facture.

87. C'est pourquoi la Cour (51) a déjà jugé que l'administration fiscale peut rejeter la demande de remboursement si elle ne dispose pas de la facture ou d'une copie de celle-ci et que l'assujetti ne fournit pas le numéro séquentiel de cette facture dans le délai prévu par la directive 2008/9, lorsque cette administration le lui demande. Cette jurisprudence n'aurait pas de sens si une facture était superflue.

e) ***Conclusion***

88. Il résulte tant du libellé de la directive TVA et de la directive 2008/9 que de la jurisprudence de la Cour qu'un droit à déduction ouvrant droit à remboursement présuppose que le destinataire de la prestation ait un jour détenu une facture. La date à laquelle cette facture est détenue détermine alors la période correcte au cours de laquelle le droit à déduction doit être demandé.

4. ***Les conséquences juridiques de l'« extourne » d'une facture pour la période fiscale correcte du droit à déduction***

a) ***Les implications sur le fond de l'extourne d'une facture***

89. Le fait que les conditions du droit à déduction considéré dans son fondement (article 167 de la directive TVA) et dans son montant [article 178, sous a), de la directive TVA] constituent des conditions de fond a également pour conséquence que l'extourne d'une facture n'entre pas en ligne de compte aux fins de la détermination de la période correcte au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé au titre de l'article 179 de la directive TVA.

90. Soit les conditions de fond (exécution de la prestation et possession de la facture) étaient remplies, auquel cas le droit à déduction a pris naissance également à la date en cause et doit être exercé au cours de la période fiscale correspondante. Le fait qu'une facture soit extournée et établie à nouveau n'y peut rien changer. L'émission d'une nouvelle facture peut tout au plus remédier, avec effet rétroactif pour cette période, à d'éventuels vices de forme, ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans l'hypothèse d'une facture rectificative annulant l'ancienne facture au moyen d'une note de crédit (ce qui vise une extourne/annulation) (52).

91. Soit les conditions de fond (exécution de la prestation ou possession de la facture) n'étaient pas remplies, auquel cas il existe pour la première fois une facture ouvrant droit à déduction avec l'extourne et la réémission de la facture. Cette facture détermine ensuite la période correcte au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé.

92. En l'espèce, il est donc décisif de savoir si les factures remises à la requérante en 2012 doivent être considérées comme des « factures » au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA. Cette question dépend quant à elle de la nature du vice qui est censé avoir existé, dont la Cour n'a cependant pas connaissance en l'espèce.

93. À mon sens, un document constitue déjà une facture au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA s'il permet tant au destinataire de la prestation qu'à l'administration fiscale de déterminer pour quelle opération quel prestataire a répercuté quel montant de TVA sur quel destinataire de la prestation. Cela requiert que soient mentionnés le prestataire, le destinataire de la prestation, l'objet de celle-ci, le prix et la TVA de manière séparée (53). Si ces cinq mentions essentielles sont présentes, l'objectif et la finalité de la facture sont remplis et le droit à déduction a définitivement pris naissance (54).

94. Toutefois, des méconnaissances de certaines des autres mentions prévues à l'article 226 de la directive TVA ne font pas obstacle au droit à déduction s'il est remédié à de telles méconnaissances au cours de la procédure administrative ou juridictionnelle. En fin de compte, cette conséquence juridique découle également de la jurisprudence de la Cour sur la rectification rétroactive des factures (55).

95. Par conséquent, si le vice portait sur les caractéristiques essentielles de la facture qui ont été indiquées, l'exercice, en 2012, du droit à déduction est exclu, dès lors que l'on ne peut pas parler de facture au sens de la législation en matière de TVA. Le droit à déduction n'aurait alors pleinement pris naissance que lorsqu'une facture a été détenue pour la première fois en 2015.

96. Si, en revanche, le vice des factures ne portait que sur certaines formalités (telles qu'une date de facture manquante, un numéro de facture manquant, une adresse incorrecte, une description imprécise de l'objet de la prestation et de la période d'exécution de celle-ci ou un numéro fiscal manquant, etc.)(56), le droit à déduction a déjà pris naissance en 2012, avec l'exécution de la prestation et la possession des factures. De tels vices ne remettent pas en cause le fait qu'une facture est « détenue » au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA.

97. En revanche, je ne suis pas convaincue par le point de vue exprimé par la Commission et la requérante selon lequel l'extourne de l'ancienne facture a supprimé les effets juridiques de

celle-ci et que seules sont donc pertinentes les factures de 2015. Je considère au contraire que les réserves exprimées par la juridiction de renvoi quant à l'extourne unilatérale d'une facture sont justifiées, même si, en l'espèce, il est plus probable que l'extourne et la réémission de la facture aient été consensuelles.

98. Ainsi, le droit à déduction du destinataire de la prestation est un droit vis-à-vis du créancier de la taxe qui, une fois qu'il a pris naissance, ne saurait être anéanti unilatéralement par un tiers (57). En outre, aucune disposition de la directive TVA ne prévoit que le droit à déduction du destinataire de la prestation dépend de ce que le prestataire est encore d'accord avec la facture qu'il a un jour émise et de ce qu'il ne l'a pas extournée. Il suffit que le destinataire de la prestation ait un jour détenu une facture.

99. Dès lors que l'état de fait créé par l'exécution de la prestation et la possession d'une facture n'est pas affecté par une extourne de celle-ci par le prestataire, cette extourne ne saurait avoir d'influence sur le droit à déduction du destinataire de la prestation. Du point de vue d'un État lié par les droits fondamentaux, il serait assez difficile de justifier qu'un droit pécuniaire déjà né dont est titulaire un particulier – selon la Cour européenne des droits de l'homme, le droit à déduction est même censé être une composante du droit fondamental à la propriété (58) – soit mis à la libre disposition d'un autre particulier, qui pourrait l'anéantir de manière discrétionnaire.

b) *Les implications procédurales de l'extourne d'une facture*

100. En outre – et la Commission méconnaît ce point – il convient également de prendre en compte certaines implications procédurales. Le droit à déduction est soumis à des délais de prescription nationaux qui, en tant que tels, n'appellent en principe pas de réserves au regard du droit de l'Union (59). Les décisions des administrations fiscales sont soumises à des délais de recours nationaux qui n'appellent pas non plus de réserves au regard du droit de l'Union (60). La demande de remboursement prévue à l'article 15 de la directive 2008/9 est elle aussi soumise à un délai de forclusion au titre du droit de l'Union, délai qui, en tant que tel, n'appelle a fortiori pas de réserves au regard de ce droit (61). Or, ces délais de droit public ne sauraient être à la disposition des parties concernées si l'on veut qu'ils remplissent leur fonction (à savoir créer de la sécurité juridique).

101. Or, tel serait le cas si l'expiration d'un délai – tel que, en l'espèce, le délai prévu à l'article 15 de la directive 2008/9 – pouvait être contournée en extournant (annulant) et en réémettant une facture. La décision de rejet non contestée et donc définitive adoptée par les autorités fiscales roumaines est de facto vidée de sa substance par l'extourne et la réémission ultérieures des factures ayant eu lieu en l'espèce. Les délais mentionnés (délais de prescription, délais de recours, délais de demande) perdraient ainsi leur signification et seraient rendus absurdes.

102. Ainsi que l'a déjà dit la Cour, en vertu des articles 180 et 182 de la directive TVA, un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction de la TVA même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales (62). Or, tel n'était pas le cas en l'espèce.

103. En revanche, la possibilité d'exercer le droit à déduction sans limite de temps est contraire au principe de sécurité juridique. Ce principe exige que la situation fiscale du contribuable ne puisse rester indéfiniment ouverte, compte tenu de ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale (63). Cela vaut a fortiori de la demande de remboursement, pour laquelle l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 détermine expressément une date avant laquelle cette demande doit, au plus tard, être introduite.

104. Pour ces raisons, la Cour, dans le cadre de sa jurisprudence sur la rectification des factures, a toujours souligné qu'une rectification rétroactive peut être refusée par l'État membre si la rectification (ou le fait de compléter le dossier par certaines pièces) est effectuée « après l'adoption d'une telle décision de refus » (64). Cela vaut également lorsque, comme en l'espèce, une facture n'est pas seulement rectifiée, mais annulée dans son intégralité et établie une nouvelle fois après une telle décision.

5. **Conclusion**

105. En conclusion, il peut être considéré, en réponse à la première question, que, dans le régime établi par la directive TVA, le droit à déduction prend naissance en deux étapes. Considéré dans son principe, il prend naissance lorsque la taxe devient exigible pour le prestataire (article 167 de la directive TVA), c'est-à-dire, en règle générale, lorsque la prestation est exécutée ; considéré dans son montant, il prend naissance avec la possession d'une facture [article 178, sous a), de la directive TVA], qui atteste de la répercussion de la TVA. Ce n'est que lorsque ces deux éléments sont réunis que le droit à déduction a pleinement pris naissance.

106. Ces deux conditions déterminent également la période au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé et à partir de laquelle d'éventuels délais commencent à courir. Il existe déjà une facture au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA si cette facture mentionne le prestataire, le destinataire de la prestation, l'objet de celle-ci, le prix et la TVA de manière séparée. L'accomplissement de toutes les formalités énumérées à l'article 226 de la directive TVA n'est pas nécessaire à cet effet, mais peut également avoir lieu ultérieurement.

D. La période du remboursement correcte au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9 (deuxième, troisième et quatrième questions préjudicielles)

1. Sur la deuxième question (la période du remboursement pertinente)

107. Compte tenu de ce qui a été dit à propos de la première question, il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si les factures de 2012 répondaient aux exigences ou si elles présentaient des vices tels qu'elles ne sauraient être qualifiées de factures au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA. C'est sur cette base qu'est déterminée la période du remboursement correcte au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9.

108. Si la requérante a détenu des factures au sens mentionné (voir point 93 des présentes conclusions) pour la première fois en 2015, le fait que la prestation ait déjà été exécutée en 2012 n'a pas d'incidence. Cela découle de la combinaison entre l'article 167 et l'article 178, sous a), de la directive TVA ; en outre, l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9 le confirme expressément. Cette dernière disposition fait référence à l'achat de biens (c'est-à-dire à une livraison) « qui a été facturé au cours de la période du remboursement ». En l'espèce, cela s'est produit en 2015.

109. Si la requérante détenait déjà des factures au sens mentionné (voir point 93 des présentes conclusions) en 2012, la période du remboursement correcte était l'année 2012, au cours de laquelle la première demande de remboursement a été présentée. Cette demande a été rejetée en vertu de l'article 23 de la directive 2008/9, rejet contre lequel la requérante (ou son prédécesseur en droit) n'a pas introduit de réclamation et qui est donc devenu définitif. Quand bien même ce rejet aurait été contraire au droit de l'Union, c'est dans le cadre de la procédure de recours contre la décision en cause qu'il aurait fallu le clarifier. Par conséquent, la question soulevée par la Commission de savoir si les autorités fiscales ont respecté les autres exigences procédurales prévues par les articles 20 et 21 de la directive 2008/9 ne se pose pas.

2. *Sur la troisième question (l'effet de l'extourne)*

110. L'extourne (annulation) (consensuelle ou unilatérale) d'une facture n'a aucun effet sur la décision définitive en cause ou sur un droit à déduction qui a déjà pris naissance. Cette conclusion découle ne serait-ce que du simple fait que les actes des personnes privées ne sauraient, par principe, affecter rétroactivement les droits existants d'autres personnes et porter atteinte aux délais de droit public (voir points 98 et suivants des présentes conclusions).

111. Il en va différemment, au final, uniquement s'il n'existe pas d'extourne (annulation) de facture, dès lors que les factures établies en 2015 doivent être considérées comme les premières factures.

3. *Sur la quatrième question (la nécessité d'une facture pour le remboursement)*

112. La quatrième question posée par la juridiction de renvoi est un peu plus difficile à appréhender.

113. Dans la mesure où la juridiction de renvoi entend par cette question que le droit national rattache la période du remboursement uniquement à l'exigibilité de la taxe au titre de l'article 167 de la directive TVA (en règle générale, lorsque la prestation est exécutée, voir article 63 de cette directive), cela est contraire au droit de l'Union. Ainsi que je l'ai déjà dit, l'article 178, sous a), de la directive TVA exige en outre que soit détenue une facture faisant apparaître la charge de TVA qui doit être neutralisée au moyen du droit à déduction.

114. Dans la mesure où la juridiction de renvoi entend par cette question que, en vertu du droit national, la période du remboursement a déjà été déterminée par la possession des factures émises en 2012 et que ces factures ne respectaient pas toutes les exigences prévues par l'article 226 de la directive TVA, ladite question semble reposer sur la prémisse selon laquelle une facture correcte qui emporte la naissance du droit à déduction pour un certain montant est uniquement une facture qui contient toutes les mentions requises par cet article.

115. Or, comme expliqué dans les présentes conclusions (points 89 et suivants), cela est contraire à la jurisprudence de la Cour relative à la rectification rétroactive des factures. Il suffit donc que la facture permette au destinataire de la prestation et à l'administration fiscale de déterminer pour quelle opération quel prestataire a répercuté quel montant de TVA sur quel destinataire de la prestation. Dès que le destinataire de la prestation détient une telle facture, le droit à déduction a également pris naissance considéré dans son montant. Il peut alors être remédié pendant la procédure pendante, avec effet rétroactif, à d'éventuels vices formels, si ceux-ci ne sont pas déjà connus de l'administration fiscale (65).

VI. Conclusion

116. En conséquence, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions posées par le

Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie) :

1. La directive TVA doit être interprétée en ce sens que le droit à déduction prévu à l'article 168, sous a), de cette directive prend naissance, considéré dans son fondement, dès que la taxe devient exigible (article 167 de ladite directive) et, considéré dans son montant, seulement avec la possession d'une facture [article 178, sous a), de la même directive]. L'existence de ces deux conditions détermine la période au cours de laquelle le droit à déduction doit être exercé. Une facture nécessaire à cette fin n'a certes pas à remplir toutes les formalités énumérées à l'article 226 de la directive TVA. Toutefois, cette directive ne prévoit pas de droit à déduction en l'absence de possession d'une facture.

2. La période du remboursement correcte au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9 est la période pendant laquelle l'assujéti détenait une telle facture. C'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de déterminer quand tel a été le cas pour la requérante.

3. L'extourne (annulation) (consensuelle ou unilatérale) de la facture n'a aucune incidence sur un droit à déduction qui a déjà pris naissance et sur la période au cours de laquelle celui-ci doit être exercé.

4. Le droit de l'Union s'oppose à des règles nationales qui rattachent la période du remboursement au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9 à la seule exigibilité de la taxe au titre de l'article 167 de la directive TVA. Il est nécessaire, en outre, qu'une facture faisant apparaître la charge de TVA soit détenue, sans que cette facture doive remplir toutes les formalités énumérées par l'article 226 de cette dernière directive.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), dans sa version applicable pour l'année litigieuse (l'année 2015).

3 Directive du Conseil du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 23), dans sa version applicable pour l'année litigieuse (l'année 2015).

4 Il ne ressort malheureusement pas de la décision de renvoi sur quoi portait concrètement la non-conformité et quelles erreurs présentaient les factures.

5 Arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, point 41), du 25 octobre 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, point 27), et du 9 octobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, point 19).

6 Arrêts du 9 octobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, point 19), et du 13 mars 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, point 40).

7 Arrêts du 11 juin 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, point 51), et du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 35).

8 En ce sens, arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 34).

9 En ce sens, arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, point 36), du 11 juin 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, point 52), du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 36) ; voir, déjà, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Daimler (C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666, point 41).

- 10 Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).
- 11 Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 12 Arrêt du 21 novembre 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).
- 13 Arrêt du 21 juin 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, points 33 et 34) ; voir, également, arrêt du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, point 39).
- 14 Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, point 46), du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de la TVA – Factures) (C?371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 79), du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, point 36), et du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 39).
- 15 Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, point 47), du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de la TVA – Factures) (C?371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 80), du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 41), du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, point 45), 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, point 58), du 30 septembre 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, point 39), du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, point 42), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C?95/07 et C?96/07, EU:C:2008:267, point 63).
- 16 Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, point 48), du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de la TVA – Factures) (C?371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 81), et du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 42 et jurisprudence citée).
- 17 Voir arrêts du 10 avril 2019, PSM « K » (C?214/18, EU:C:2019:301, point 40), du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, point 69), du 7 novembre 2013, Tulic? et Plavo?in (C?249/12 et C?250/12, EU:C:2013:722, point 34), et du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, point 19).
- 18 En ce sens, également, conclusions de l’avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l’affaire Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, point 60).
- 19 Dans l’arrêt du 13 mars 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, point 43), la Cour parle d’un principe d’interprétation.
- 20 Arrêts du 13 mars 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1er avril 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, point 39).
- 21 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) ; mes conclusions dans l’affaire Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, point 25).
- 22 En ce sens, déjà, mes conclusions dans l’affaire Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, points 44 et suivants).
- 23 De même, conclusions de l’avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l’affaire

Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, point 64).

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

25 Arrêts du 15 novembre 2017, Geissel et Butin (C?374/16 et C?375/16, EU:C:2017:867, point 41), et du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, point 27) ; voir, également, mes conclusions dans l'affaire Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, points 30, 32 et 46).

26 Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

28 Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, points 49 et 50).

29 Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, points 42 et 43).

30 Arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C?95/07 et C?96/07, EU:C:2008:267, point 43) ; voir, également, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, points 33 et suivants).

31 Arrêt du 21 novembre 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).

32 Voir ne serait-ce que les nombreuses contributions allemandes dans ce contexte : Hartman, T., « Vorsteuerabzug ohne Rechnung ? », NWB 2019, 316 ; Huschens, F., « Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich ? », UVR 2019, 45 ; Höink, C./Hudasch, C., « Vorsteuerabzug ohne Rechnung ?! », BB 2019, 542 ; Heuermann, B., « Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan : Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug ? », StBp 2019, 85 ; Schumann, M.F., « Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen : Vorsteuerabzug ohne Rechnung ? » DStR 2019, 1191 ; Weimann, R., « Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung », AStW 2019, 285 ; Zaumseil, P., « Vorsteuerabzug ohne Rechnung », UR 2019, 289.

33 Arrêt du 21 novembre 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933 ; point 44, « fournir des preuves objectives » ; point 45, « preuves » ; point 47, « preuves » ; et point 48, « rapporter la preuve »).

34 À juste titre, à cet égard, arrêt du 21 novembre 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, point 45 - une estimation ne peut remplacer de telles preuves).

35 Il s'agissait, par exemple, des arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), et du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).

36 De même, conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, point 58) ; voir, également, mes conclusions dans l'affaire Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, points 65 et suiv.).

37 Arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, point 37).

38 Il s'agit, par exemple, des arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), et du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297).

39 Arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, point 47) ; voir, 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).

40 Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, point 47), du 18 novembre 2020, Commission/Allemagne (Remboursement de la TVA – Factures) (C?371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 80), du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 41), du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, point 45), 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, point 58), du 30 septembre 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, point 39), du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, point 42), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C?95/07 et C?96/07, EU:C:2008:267, point 63).

41 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) ; voir, également, en ce sens, arrêt du 1er mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, point 43), bien que faisant référence à l'autoliquidation, et arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, point 42), également en cas d'autoliquidation.

42 Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, points 39 et suivants), qui opère explicitement une clarification en ce sens. L'arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, points 35 et 49) concernait lui aussi une facture dont la possession était incontestée, mais dont les mentions étaient partiellement imprécises. L'arrêt du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, point 45) fait également référence à une facture initiale.

43 Arrêts du 15 novembre 2017, Geissel et Butin (C?374/16 et C?375/16, EU:C:2017:867, point 40) et du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, point 38 ; et, de manière similaire, au point 29, « détention d'une facture établie conformément à l'article 226 de cette directive »). De manière similaire, également, arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 42) et du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, point 47).

44 La Cour (arrêt du 30 septembre 2010, Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, point 45) semble également partir de ce postulat lorsqu'elle affirme que l'article 178 de la directive TVA s'oppose à l'imposition de formalités supplémentaires. Dans ce cas, l'article 178 de cette directive en tant que tel ne saurait constituer une simple formalité. Les arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, point 43) et du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 50) précisent eux aussi que ce n'est qu'après la possession d'une facture faisant apparaître la charge de TVA que les conditions de fond et de forme ouvrant droit à déduction sont réunies.

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

- 46 Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, points 40 et suivants).
- 47 Arrêt du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, point 45) ; de manière similaire, également, arrêt du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, points 53 et 57).
- 48 Voir arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), et du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 49 Dans son arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, point 39), la Cour s'écarte explicitement de l'arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, point 38), en indiquant que, dans cette dernière affaire, il n'existait pas de facture, alors que, dans l'affaire Senatex, il en existait une, qui, d'ailleurs, avait été payée, y compris la TVA. L'arrêt du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297, points 34 et suivants) portait lui aussi sur la rectification d'une facture initiale.
- 50 Confirmé expressément par l'arrêt du 1er avril 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, points 47 et 51). Dans ce cas, la facture n'a pas pour fonction de reporter la charge de la TVA (à ce sujet, en détail, points 61 et suivants des présentes conclusions), puisque le prestataire ne la doit pas et n'a donc pas à la répercuter.
- 51 Arrêt du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, point 57).
- 52 Arrêt du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, point 45) ; le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice, Allemagne) lui aussi déduit cela de la jurisprudence de la Cour (arrêt du 22 janvier 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, point 18).
- 53 C'est également en ce sens que s'est prononcé le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice). Voir arrêt du 12 mars 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, point 23 ; arrêt du 22 janvier 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, point 17 ; et arrêt du 20 octobre 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, point 19.
- 54 En ce qui concerne le critère de la « TVA identifiée séparément », cela découle déjà des décisions de la Cour dans les affaires Volkswagen et Biosafe, dans lesquelles il existait des factures dans lesquelles l'identification à la TVA manquait pour demander la déduction du montant correspondant de TVA. Voir arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, points 42 et 43), et du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, points 49 et 50).
- 55 Il s'agit, par exemple, des arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), et du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 56 Voir, s'agissant de l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA, arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690) ; voir, s'agissant de l'article 226, point 1, de cette directive, arrêt du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) ; voir, s'agissant de l'article 226, point 3, de ladite directive, arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).
- 57 Ainsi, explicitement, arrêt du 21 septembre 2017, groupe SMS (C?441/16, EU:C:2017:712,

point 55 ; le droit de déduire la TVA, lorsqu'il a pris naissance, subsiste, sauf cas de fraude ou d'abus).

58 CEDH, arrêt du 22 janvier 2009, « Bulves » AD c. Bulgarie, (no 3991/03), points 53 et suivants.

59 Voir, en ce sens, arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, point 37), du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 47), du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, points 34 et 35), du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, point 64), du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, point 17), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C?95/07 et C?96/07, EU:C:2008:267, points 45 et 46).

60 Ainsi, dans l'arrêt du 14 février 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, points 43 et 44), la Cour admet sans difficulté qu'il suffit qu'il existe la possibilité d'introduire dans des délais raisonnables un recours contre une décision. En ce sens, explicitement, arrêt du 14 juin 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, point 42 et jurisprudence citée).

61 Arrêt du 21 juin 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, points 33 et 34) ; voir, également, arrêt du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, point 39).

62 Arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 45), du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, point 32), et du 6 février 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, point 46).

63 Arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, point 36), du 14 février 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, point 41), du 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, point 46), du 28 juillet 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, point 33), du 21 juin 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, point 29), du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, point 48), du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, point 16), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C?95/07 et C?96/07, EU:C:2008:267, point 44).

64 Arrêts du 14 février 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, point 33), du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297, point 36), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, point 45).

65 En ce sens, explicitement, arrêt du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, points 53 et 57).