Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 18 février 2016 [1]

Affaire C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
contre
Autoridade Tributária e Aduaneira

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal arbitral en matière fiscale, Portugal)]

«Droit fiscal — Taxe sur la valeur ajoutée — Article 226, points 6 et 7, de la directive 2006/112/CE — Mentions d'une facture relatives à l'étendue et la nature d'une prestation de services ainsi qu'à la date à laquelle elle a été effectuée — Article 178, sous a), de la directive 2006/112 — Exercice du droit à déduction — Exigence de détention d'une facture remplissant les conditions de l'article 226 de la directive 2006/112»

I – Introduction

1. Normalement, personne ne se réjouit de recevoir une facture. Il en va un peu autrement en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En effet, dans certaines circonstances, la facture permet à son destinataire de se faire rembourser par le fisc le montant de la TVA indiqué dans ladite facture (droit à déduction).

2. Toutefois, le droit de l'Union en matière de TVA prévoit également que la facture doit contenir une série de mentions minimales. Dans l'affaire à l'origine de la présente demande de décision préjudicielle, l'administration fiscale portugaise a estimé que ces mentions n'étaient pas suffisantes. En particulier, la désignation des prestations facturées comme des «services juridiques», sans autre précision, ne remplirait pas les exigences que la législation en matière de TVA pose en ce qui concerne le contenu d'une facture. Cependant, seule une facture en bonne et due forme ouvrirait le droit à déduction.

3. Dans ce contexte, la Cour devra préciser deux points. Tout d'abord, il conviendra notamment de répondre à une question inédite, portant sur le degré de détail que doit revêtir la description d'une prestation de services dans une facture. Ensuite, la Cour devra à nouveau se prononcer sur les conséquences d'une facture incomplète pour le droit à déduction, afin de parfaire sa jurisprudence en la matière.

1 — Langue originale: l'allemand.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. Au sein de l'Union européenne, la perception de la TVA est régie par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [2]. Cette directive succède à la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [3]. En l'espèce, pour autant que les dispositions de ces deux directives sont identiques, il convient également de tenir compte de la jurisprudence de la Cour relative à la sixième directive.

5. L'article 168 de la directive TVA [4] prévoit notamment le droit à déduction suivant:

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

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

[…]»

6. Dans le chapitre intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction», l'article 178 de la directive TVA dans sa version initiale [5], qui est applicable dans l'affaire au principal, ajoute les précisions suivantes:

«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 articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240;

[…]»

2 — JO 2006, L 347, p. 1 (ci-après la «directive TVA»).

3 — JO 1977, L 145, p. 1 (ci-après la «sixième directive»).

4 — Cette disposition correspond à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies, point 1, tel qu'il résulte lui-même de l'article 1er, point 10, de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388/CEE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO 1995, L 102, p. 18).

5 — L'article 178, sous a), de la directive TVA a depuis lors été modifié par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (JO 2010, L 189, p. 1). Sa version initiale correspond à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies, point 2, qui a été introduit par l'article 1er, point 22, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1).

7. L'article 226 de la directive TVA, auquel la disposition susmentionnée fait notamment référence, porte sur le contenu des factures et dispose:

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

[…]

6) la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus;

7) la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé à l'article 220, points 4) et 5), dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date d'émission de la facture;

[…]»

8. Les dispositions susmentionnées de l'article 226 de la directive TVA correspondent, pour l'essentiel, à celles de l'article 22, paragraphe 3, sous b), sixième et septième tirets, de la sixième directive, dans sa version découlant de son article 28 nonies[6], dans sa version modifiée par la directive 2001/115/CE[7]. Par conséquent, il conviendra notamment de prendre en compte la genèse de cette disposition de la sixième directive en l'espèce.

9. Le considérant 46 de la directive TVA est le seul qui porte sur les factures et se lit comme suit:

«L'utilisation de la facturation électronique doit permettre aux administrations fiscales d'effectuer leur contrôle. Il convient donc, pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, d'établir une liste harmonisée des mentions qui doivent figurer obligatoirement sur les factures, ainsi qu'un nombre de modalités communes quant au recours à la facturation électronique, au stockage électronique des factures, à l'autofacturation et à la sous-traitance des opérations de facturation.»

B – *Le droit portugais*

10. En droit portugais, il ressort de l'article 36, paragraphe 5, sous b), du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le «CIVA») que les factures doivent contenir la «dénomination usuelle […] des services fournis, avec la spécification des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable».

11. Ce n'est que lorsqu'une facture remplit notamment ces conditions visées à l'article 36, paragraphe 5, sous b), du CIVA qu'il existe, conformément à l'article 19, paragraphe 2, sous a), et paragraphe 6, du CIVA, un droit à la déduction de la TVA mentionnée dans la facture.

6 — L'article 28 nonies de la sixième directive a été introduit par l'article 1er, point 22, de la directive 91/680.

7 — L'article 28 nonies de la sixième directive a été modifié par l'article 2 de la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2001, L 15, p. 24).

12. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, la République portugaise a en outre exposé que, en ce qui concerne la période pertinente pour le litige au principal, le droit portugais prévoyait un taux de TVA réduit pour certaines prestations de services d'avocat en faveur, notamment, de retraités ou de chômeurs ainsi que, en général, dans le cadre de procédures portant sur l'état des personnes. Cette règle, qui n'est pas prévue par les dispositions de la directive TVA relatives au taux réduit de la TVA, qui s'appliquent dans l'ensemble de l'Union, reposerait sur la clause d'antériorité de l'article 113 de la directive TVA.

III – Le litige au principal

13. La demanderesse au principal, la société Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, opère dans le secteur hôtelier.

14. Elle a eu recours aux services d'un cabinet d'avocats au cours des années 2008 à 2010. À cet égard, ledit cabinet a établi quatre factures, dans lesquelles les services fournis sont décrits comme suit:

— «services juridiques fournis entre le 1er décembre 2007 et aujourd'hui» (facture du 26 août 2008);

— «honoraires pour services juridiques fournis entre juin et aujourd'hui» (facture du 17 décembre 2008);

— «honoraires pour services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui» (facture du 29 avril 2009);

— «honoraires pour services juridiques fournis entre le 1er novembre 2009 et aujourd'hui» (facture du 2 juin 2010).

15. En ce qui concerne la TVA mentionnée dans ces factures, la demanderesse au principal a fait valoir auprès de l'administration fiscale portugaise un droit à déduction pour un montant total de 8 689,49 euros.

16. À la suite d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale portugaise a refusé la déduction de la TVA, car les descriptions des services fournis figurant dans les factures ne remplissaient pas les conditions de l'article 36, paragraphe 5, sous b), du CIVA. La demanderesse au principal a alors produit des documents complémentaires contenant une description détaillée des prestations de services. L'administration fiscale portugaise a néanmoins refusé la déduction au motif que les factures ne remplissaient toujours pas les conditions prévues par la loi.

IV – La procédure devant la Cour

17. Le Tribunal Arbitral Tributário (tribunal arbitral en matière fiscale, Portugal), qui a été saisi du litige, considère que l'interprétation de la directive TVA est déterminante pour l'issue de celui-ci et, le 17 novembre 2014, il a donc saisi la Cour, conformément à l'article 267 TFUE, de la question préjudicielle suivante:

«Dans le cadre d'une interprétation correcte de l'article 226, point 6, de la directive TVA, l'Autoridade Tributária e Aduaneira [administration portugaise des contributions et des douanes] peut-elle juger insuffisant le contenu d'une facture qui comporte la mention 'services juridiques fournis depuis une certaine date jusqu'à aujourd'hui' ou même 'services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui', alors que ladite administration peut, sur le fondement du principe de collaboration, obtenir les éléments d'information complémentaires qu'elle jugerait nécessaires en vue de la confirmation de l'existence et des caractéristiques détaillées des opérations?»

18. La demanderesse au principal, la République portugaise ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites à la Cour au sujet de cette question. Lors de l'audience qui s'est tenue le 14 janvier 2016, les agents de la République fédérale d'Allemagne, de la République portugaise et de la Commission ont présenté leurs observations orales.

V – En droit

19. Dans le contexte du litige au principal, la juridiction de renvoi [8] sollicite en fin de compte une réponse à deux questions différentes.

20. Il s'agit, d'une part, de déterminer si des factures telles que celles en cause au principal remplissent les exigences de l'article 226 de la directive TVA relatives au contenu d'une facture (voir sous A). Il s'agit, d'autre part, de déterminer les conséquences qu'ont des mentions insuffisantes dans les factures pour le droit à déduction de la TVA (voir sous B).

A – *Les mentions des factures*

21. La première question qui se pose est donc celle de savoir si des factures telles que celles en cause au principal sont conformes aux exigences posées par l'article 226 de la directive TVA en ce qui concerne le contenu d'une facture.

22. En l'espèce, les mentions qu'une facture doit nécessairement comporter sont déterminées de manière contraignante et exhaustive par l'article 226 de la directive TVA. Cette disposition s'applique en effet aux factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de ladite directive. Les factures en cause en l'espèce ont été établies en vertu de l'article 220, point 1, de la directive TVA, car des prestations de services ont été effectuées pour un autre assujetti. Le droit portugais ne peut pas prévoir d'obligations en matière de contenu des factures qui iraient au-delà de celles résultant des dispositions de l'article 226 de la directive TVA. Cela découle, d'une part, de l'article 226 de la directive TVA lui-même, en vertu duquel «seules» les mentions prévues audit article doivent figurer dans les factures et, d'autre part, de l'article 273, paragraphe 2, de ladite directive, en vertu duquel, pour la perception de la TVA, les États membres ne peuvent pas prévoir des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées par cette directive.

23. Comme la République portugaise l'a observé à juste titre, une simple interprétation de l'article 226, point 6, de la directive TVA, sur lequel se focalise la question préjudicielle, ne suffit pas en l'espèce. Afin de donner au juge national une réponse utile en ce qui concerne les exigences posées par le droit de l'Union [9] quant au contenu d'une facture, il convient en outre d'inclure l'article 226, point 7, de la directive TVA dans l'examen à effectuer.

24. En vertu de ces deux dispositions, les factures doivent comporter des mentions concernant aussi bien «l'étendue et la nature des services rendus» (point 6) que «la date à laquelle est effectuée, ou achevée, […] la prestation de services» (point 7).

8 — En vertu de l'arrêt du 12 juin 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, points 22 à 34), le Tribunal Arbitral Tributário (tribunal arbitral en matière fiscale) est une juridiction au sens de l'article 267 TFUE.

9 — Voir, notamment, arrêts du 18 mars 1993, Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, point 17); du 9 avril 2014, Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve e.a. (C-225/13, EU:C:2014:245, point 30), et du 16 juillet 2015, Abcur (C-544/13 et C-545/13, EU:C:2015:481, point 33).

1. L'étendue et la nature des services

25. Eu égard à l'article 226, point 6, de la directive TVA, la question se pose de savoir si les mentions figurant dans les factures en cause au principal, à savoir la référence à des «services juridiques fournis» au cours d'une certaine période ou jusqu'à une certaine date, spécifient à suffisance la «nature» [voir sous a)] et l'«étendue» [voir sous b)] des services.

a) La nature des services

26. Jusqu'à aujourd'hui, la Cour n'a examiné l'exigence de l'article 226, point 6, de la directive TVA relative à la mention de la «nature» d'une prestation qu'à une occasion, en l'occurrence en ce qui concerne la livraison de biens. En effet, comme pour les services, l'article 226, point 6, de la directive TVA requiert également la mention de la «nature» des biens. Il découle de cette jurisprudence qu'il n'existe pas d'obligation de mentionner les marques auriculaires dans une facture relative à une livraison d'animaux [10], ce qui permettrait d'identifier sans équivoque chaque animal livré grâce aux mentions figurant dans la facture.

27. Il convient d'abord d'en conclure qu'au sens de l'article 226, point 6, de la directive TVA, les mentions de la facture ne doivent pas comprendre toutes les informations disponibles sur le bien livré ou le service rendu. Cela découle déjà du libellé de cette disposition, qui ne fait référence qu'à la «nature» du bien ou du service, mais n'exige en revanche pas sa description exacte.

28. Si une facture ne doit ainsi pas contenir toutes les informations disponibles sur les services rendus, il se pose cependant la question du degré de détail que doivent présenter ces informations pour que la «nature» d'un service soit décrite à suffisance. En ce qui concerne le cas d'espèce, le renvoi à l'ensemble des services juridiques rendus décrit-il déjà la «nature» des services en cause ou convient-il d'effectuer une différenciation supplémentaire entre différents types de services juridiques?

29. Ni le libellé ni l'économie de l'article 226, point 6, de la directive TVA ne permettent de répondre à cette problématique, qui devra donc être résolue à la lumière du but de cette mention de la facture.

30. Le but d'une mention d'une facture dépend pour sa part de la fonction que doit remplir une facture dans le système de la TVA. Il découle du considérant 46 de la directive TVA que la facturation vise à permettre aux administrations fiscales des États membres d'effectuer des contrôles. Afin de permettre de tels contrôles, les assujettis doivent, en vertu de l'article 244 de la directive TVA, stocker toutes les factures qu'ils ont reçues ainsi que des copies des factures émises par eux-mêmes.

31. Au regard de cet objectif, le but de chaque mention de la facture est directement lié à la question de savoir ce que les administrations fiscales doivent pouvoir contrôler sur la base d'une facture.

i) Le contrôle du paiement de la taxe due

32. Une facture sert tout d'abord à contrôler le paiement de la taxe par l'émetteur de la facture.

33. Cela découle de l'article 178, sous a), de la directive TVA, en vertu duquel le preneur de services ne peut exercer son droit à déduction que s'il détient une facture. Il ressort de la jurisprudence que cette exigence a pour objectif d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale [11]. En effet, en vertu de ces règles, la déduction de la TVA n'est autorisée qu'à condition que l'administration fiscale dispose en même temps, avec la facture, d'un document qui, eu égard aux

10 — Arrêt du 18 juillet 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, points 52 et 53).

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

mentions obligatoires prévues à l'article 226 de la directive TVA, contienne les informations requises afin de garantir le paiement correspondant de la TVA par l'émetteur de la facture. Cet accès à l'émetteur de la facture est favorisé par l'article 203 de la directive TVA, en vertu duquel la TVA mentionnée dans la facture est due par son émetteur, indépendamment de la question de savoir s'il existe un fait générateur de la TVA et notamment si un service a effectivement été rendu [12]. Dans un tel cas, l'administration fiscale n'a ainsi pas besoin de preuve correspondante.

34. La facture constitue donc une sorte de garantie pour le fisc, en faisant en quelque sorte le lien entre la déduction de la TVA et le paiement de celle-ci [13]. En effet, la facture, en l'absence de laquelle aucune déduction de la TVA ne peut être effectuée, donne au moins la possibilité à l'administration fiscale de s'assurer du montant de la déduction de TVA auprès de l'émetteur de la facture, auprès duquel elle peut contrôler le paiement de la taxe correspondante.

35. Cette fonction de garantie ne requiert toutefois que certaines mentions dans la facture, en particulier le nom complet et l'adresse de l'assujetti qui a rendu le service (article 226, point 5, de la directive TVA), ainsi que son numéro d'identification TVA (article 226, point 3, de la directive TVA). Une spécification de la «nature» d'un service dans la facture n'est en revanche pas nécessaire en vue de contrôler le simple paiement de la taxe par l'émetteur de ladite facture. En effet, comme nous l'avons indiqué, ce dernier est en tout cas redevable, conformément à l'article 203 de la directive TVA, de la taxe indiquée dans la facture, que son destinataire fait valoir au titre de la déduction. Dans ce contexte, aucun lien entre la facture et un service effectivement rendu n'est nécessaire.

36. Par conséquent, le fait que les mentions obligatoires d'une facture au sens de l'article 226 de la directive TVA comprennent manifestement aussi des indications qui ne sont pas nécessaires aux fins du simple contrôle du paiement de la taxe montre clairement que la fonction d'une facture ne s'arrête pas à ce contrôle. Ces mentions ne concernent pas seulement la nature des biens livrés ou des services rendus (article 226, point 6, de la directive TVA), mais également, en particulier, la date de la prestation (article 226, point 7, de la directive TVA), la base d'imposition (article 226, point 8, de la directive TVA), le taux de TVA appliqué (article 226, point 9, de la directive TVA) et l'éventuelle exonération applicable (article 226, point 11, de la directive TVA).

37. Comme le montre la genèse de cet article [14], ces mentions, et d'autres, ont pour objectif de faire apparaître dans la facture «les informations relatives au régime de TVA applicable».

38. Grâce à ces mentions supplémentaires, les administrations fiscales des États membres peuvent contrôler si l'émetteur de la facture a *correctement* calculé la taxe pour ses prestations. En effet, ces données permettent notamment aux administrations fiscales des États membres de vérifier si l'émetteur de la facture a déterminé le lieu de livraison (articles 31 et suivants de la directive TVA), la base d'imposition (articles 72 et suivants de la directive TVA) et le taux applicable (articles 93 et suivants de la directive TVA) en conformité avec les dispositions applicables, s'il a jugé à juste titre qu'une exonération s'appliquait (articles 131 et suivants de la directive TVA) ou si c'est à bon droit qu'il est parti du principe que c'est le preneur qui était redevable de la taxe (articles 192 bis et suivants de la directive TVA).

12 — L'émetteur de la facture peut toutefois se libérer de cette obligation fiscale dans certaines conditions; voir arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Voir, en ce sens, arrêts du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, points 31 et 32), ainsi que du 31 janvier 2013, LVK – 56 (C-643/11, EU:C:2013:55, points 35 et 36).

14 — Voir point 1 de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2000) 650 final], qui a conduit à l'adoption de la directive 2001/115 (voir ci-dessus, point 8), ainsi que l'avis du Comité économique et social sur cette proposition, sous 1.1.1 (JO 2001, C 193, p. 53).

39. Or, une description des services rendus dans la facture est nécessaire aux fins d'un tel contrôle. En effet, la taxe dépend à maints égards du contenu des services rendus, car les règles spéciales relatives au lieu de livraison, au taux applicable, aux exonérations, etc. dépendent souvent du contenu d'une prestation. C'est pourquoi la «nature» de la prestation doit être décrite dans la facture avec un degré de précision adéquat aux fins de l'appréciation de l'application du taux de TVA approprié, de l'existence d'une exonération, ou de l'application d'autres dispositions spécifiques [15].

40. Eu égard à ces critères, la désignation choisie en l'espèce («services juridiques») apparaît suffisante aux fins de contrôler le calcul correct de la taxe. Nous ne voyons en effet pas de règle, dans le droit de l'Union applicable en matière de TVA, qui ferait dépendre la détermination de la taxe applicable de la nature d'un service juridique [16].

41. Toutefois, la République portugaise a exposé qu'une description détaillée de la nature des services juridiques était nécessaire en l'espèce, parce qu'il existe, en droit portugais, un taux de TVA réduit pour certains services juridiques – qui n'est certes pas prévu par la directive TVA, mais qui est couvert par la clause d'antériorité de son article 113. La mention générale «services juridiques» ne ferait ainsi pas apparaître si c'est le taux normal de TVA ou le taux réduit de TVA qui s'applique aux services en cause.

42. Si ces éléments relatifs au droit national applicable à l'affaire au principal sont justes – ce qu'il appartient à la seule juridiction de renvoi de vérifier – il en découle qu'en l'espèce, la nature de la prestation de services n'a pas été décrite à suffisance pour permettre un contrôle du calcul correct de la taxe.

43. Certes, il existe alors une certaine tension entre cette conclusion et l'objectif poursuivi par le Conseil de l'Union européenne en relation avec l'introduction des dispositions relatives aux mentions devant obligatoirement figurer dans une facture, à savoir «établir […] une liste harmonisée des mentions qui doivent figurer obligatoirement sur les factures» «pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur» [17]. En effet, le prestataire de services juridiques se voit alors demander un degré de détail différent en ce qui concerne la mention de la nature des prestations, selon que le lieu de prestation se situe au Portugal ou dans un autre État membre.

44. Toutefois, il s'agit en fin de compte de la conséquence de l'existence de dispositions différentes, en fonction des États membres, en ce qui concerne le taux de TVA réduit. Cela ne concerne pas seulement le cas de l'application d'une clause d'antériorité en matière de taux réduit, conformément à l'article 113 de la directive TVA, qu'expose la République portugaise en l'espèce. La mise en œuvre des critères d'application des taux réduits prévus, pour toute l'Union, à l'article 98 et à l'annexe III de la directive TVA relève également du libre arbitre de chaque État membre. Les éventuels points de friction dans le marché intérieur des factures résultent donc non pas des exigences relatives au contenu des factures, mais du défaut d'harmonisation dans le domaine des taux de TVA réduits.

45. Par conséquent, dans la mesure où la juridiction de renvoi constaterait que, dans l'affaire au principal, le droit portugais prévoit un taux de TVA réduit pour certains services juridiques, la désignation générale «services juridiques fournis» dans une facture ne remplirait pas les conditions de l'article 226, point 6, de la directive TVA en ce qui concerne la mention de la «nature» d'un service.

15 — Voir, déjà, point 73 des conclusions que l'avocat général Jacobs a présentées le 23 octobre 2003 dans l'affaire Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585).

16 — Nous considérons que même l'application de l'article 47 de la directive TVA, qui prévoit un lieu de prestation différent pour les «prestations de services rattachées à des biens immeubles», est exclue d'emblée, car, à notre sens, même les services juridiques afférents à la vente d'un immeuble ne relèvent pas de cette disposition; voir points 37 à 40 des conclusions que nous avons présentées le 31 janvier 2013 dans l'affaire RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57).

17 — Voir considérant 4 de la directive 2001/115.

ii) Le contrôle du droit à déduction

46. Par ailleurs, la facture et son contenu ne servent pas seulement à contrôler le paiement de la taxe due par l'émetteur. Comme il découle également de la genèse de l'article 226 de la directive TVA, la facture vise également à «justifier» le droit à déduction de son destinataire [18].

47. Le destinataire d'une facture doit donc également pouvoir faire l'objet d'un contrôle de l'administration fiscale en ce qui concerne son droit à déduction, grâce aux mentions portées sur la facture. La question se pose alors de savoir si cette fonction de contrôle implique des exigences plus poussées en ce qui concerne la précision de la description d'une prestation de service dans une facture.

48. Le contrôle du droit à déduction consiste tout d'abord à vérifier que le destinataire de la facture détient bel et bien ce document, ce qui apporte une certaine garantie quant à l'exécution effective de la prestation facturée [19], qui constitue une condition de l'existence du droit à déduction [20]. En effet, comme nous l'avons déjà exposé [21], l'émetteur est redevable de la TVA mentionnée dans la facture, conformément à l'article 203 de la directive TVA, ce qui constitue, dans une certaine mesure, un obstacle à l'émission d'une facture portant sur une prestation qui n'a jamais été exécutée. Toutefois, aux fins de cette fonction de contrôle de la facture, la mention de la nature de la prestation de services est tout aussi superflue qu'aux fins du simple contrôle du paiement de la taxe. En effet, l'obstacle à l'émission d'une facture portant sur une prestation fictive réside dans l'obligation fiscale prévue à l'article 203 de la directive TVA qui, comme nous l'avons vu, ne dépend pas de la description de la prestation [22].

49. Le contrôle visant à déterminer si l'émetteur de la facture a *correctement* calculé la taxe, objectif d'une facture tel qu'il a été exposé [23], sert, parallèlement, à vérifier le caractère correct de la déduction correspondante. Toutefois, il n'en découle pas non plus des exigences plus strictes, en ce qui concerne la description de la nature d'une prestation de services, que les exigences déjà constatées.

50. Néanmoins, de telles exigences plus strictes pourraient apparaître si les mentions de la facture doivent permettre de contrôler une autre condition de la déduction, à savoir l'utilisation réelle ou envisagée [24] des prestations reçues pour le besoin d'opérations taxées, conformément à l'article 168, sous a), de la directive TVA.

51. À cet égard, dans la présente affaire, la République portugaise ainsi que, en substance, la Commission ont défendu le point de vue selon lequel la description de la prestation dans une facture doit être détaillée de manière à ce qu'il soit possible de contrôler si ladite prestation est destinée à l'activité économique du destinataire de la facture, susceptible d'engendrer des opérations taxées ouvrant droit à la déduction.

52. Nous ne pouvons toutefois pas nous rallier à cette approche.

18 — Voir références citées à la note de bas de page 14.

19 — Voir, déjà, en ce sens, arrêt du 5 décembre 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, point 29).

20 — Voir, notamment, arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), et du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, point 39).

21 — Voir ci-dessus, point 33.

22 — Voir ci-dessus, point 35.

23 — Voir ci-dessus, points 37 à 39.

24 — Arrêt du 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, point 27 et jurisprudence citée).

53. Tout d'abord, il n'est pas possible de décrire une prestation, dans une facture, de manière si détaillée que sa nature privée ou économique découle déjà de sa seule description. S'il s'agit, par exemple, d'un crayon, une description aussi détaillée que possible du fabricant, du type, des qualités et de l'état du crayon ne permettra pas de savoir s'il est effectivement utilisé à titre privé ou dans le cadre d'une activité économique. À cet égard, le droit à déduction ne peut pas être contrôlé sur la base d'une facture, étant donné qu'en principe, tout objet d'une prestation peut faire l'objet d'une utilisation privée ou à des fins économiques. Il en va ainsi même pour les prestations de services qui semblent présenter un caractère manifestement privé, comme un ticket de cinéma, mais qui, dans certains cas, peuvent toutefois servir à l'exercice de certaines activités économiques.

54. En l'espèce, nous ne voyons pas non plus comment une description détaillée, mais – s'agissant d'une facture – raisonnablement succincte, des «services juridiques fournis» pourrait apporter une réponse claire à la question de savoir si ces services sont utilisés aux fins de l'activité économique de la demanderesse au principal. Même les autres descriptions proposées par la République portugaise, telles que la «représentation en justice dans le cadre de l'affaire X devant le tribunal Y», ne répondraient pas à l'exigence relative à la possibilité de réaliser un tel contrôle. En effet, en vue d'apprécier le droit à la déduction, il conviendrait de déterminer l'objet de l'affaire X.

55. Par conséquent, dans le cadre d'un contrôle, les doutes existants en ce qui concerne l'utilisation d'une prestation aux fins de l'activité économique de son preneur ne peuvent en fin de compte être totalement écartés qu'au moyen de preuves complémentaires.

56. Il sera certes généralement dans le propre intérêt du destinataire de la facture de demander à l'émetteur de celle-ci de décrire la prestation de manière aussi détaillée que possible, afin de réduire les charges liées à la production de preuves complémentaires en cas de contrôle par l'administration fiscale. Cette incitation à effectuer une description plus détaillée de la prestation existe toutefois sans que des exigences indéterminées en matière de précision de la description de la prestation – par exemple, «en fonction des circonstances du cas d'espèce» – fassent déjà juridiquement obstacle à l'exercice du droit à déduction. C'est justement parce que l'exercice du droit à déduction conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA dépend en principe de la détention d'une facture remplissant les critères de l'article 226 de ladite directive que les exigences relatives au contenu d'une facture ne doivent pas être exagérées et doivent respecter le principe de sécurité juridique. En effet, en vertu de la jurisprudence [25], l'application des dispositions du droit de l'Union doit être rigoureusement prévisible pour les intéressés lorsqu'elles ont des conséquences financières – telles que l'octroi ou le refus du droit à déduction en l'espèce.

57. Par conséquent, du point de vue du contrôle du droit à déduction du destinataire de la facture, aucune exigence complémentaire en ce qui concerne les mentions de la facture relatives à la nature d'une prestation de service n'a été identifiée.

iii) Conclusion intermédiaire

58. En fin de compte, ce n'est donc que si la juridiction de renvoi constate, dans l'affaire au principal, que le droit portugais prévoit un taux de TVA réduit pour certaines prestations de services juridiques que la description des prestations de services dans les factures en cause en l'espèce ne respecte pas les conditions de l'article 226, point 6, de la directive TVA en ce qui concerne la mention de la «nature» des services rendus.

25 — Voir, notamment, arrêt du 9 juillet 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, point 34 et jurisprudence citée).

b) L'étendue de la prestation de services

59. Il ressort de l'article 226 de la directive TVA que, outre la «nature» d'une prestation de services, la facture doit aussi mentionner son «étendue». Il convient donc de se poser une autre question, qui est celle de savoir si les mentions «services juridiques fournis depuis une certaine date jusqu'à aujourd'hui» ou simplement «services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui» décrivent à suffisance l'étendue de la prestation de services juridiques.

60. L'étendue d'une prestation de services correspond à sa «quantité», qui, en ce qui concerne la livraison de biens, doit être mentionnée dans la facture en sus de la «nature» de ceux-ci, conformément à l'article 226 de la directive TVA. La facture apporte donc des informations sur la *quantité* de services rendus.

61. Toutefois, une telle indication manque en l'espèce.

62. La mention de l'étendue des prestations de services n'est pas non plus remplacée par l'indication de la période au cours de laquelle elles ont été rendues. On ne voit pas en effet la quantité de prestations de services rendues au cours des périodes en cause.

63. Une mention séparée de l'étendue des prestations de services peut tout au plus être superflue lorsque la description de leur nature fait suffisamment apparaître leur étendue – ce qui serait, par exemple, le cas, dans l'affaire au principal, avec la mention «représentation en justice dans le cadre de l'affaire X devant le tribunal Y». Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce. En effet, la description de la nature des prestations de services est si générale («services juridiques») qu'elle ne fait pas apparaître leur étendue.

64. À cet égard, les mentions des factures en cause en l'espèce ne remplissent donc pas les conditions de l'article 226, point 6, de la directive TVA, dans la mesure où elles n'indiquent pas l'étendue des prestations de services rendues.

2. La date de la prestation de services

65. Il convient en outre d'examiner si, dans les factures, les mentions «services juridiques fournis depuis une certaine date jusqu'à aujourd'hui» ou simplement «services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui» sont conformes à l'article 226, point 7, de la directive TVA, en vertu duquel la facture doit comporter «la date à laquelle est effectuée, ou achevée, […] la prestation de services».

66. Les factures litigieuses ne mentionnent que la période ou la date finale d'un ensemble de prestations de services juridiques, mais pas les différentes dates auxquelles les différentes prestations de services ont été rendues. Il ne ressort toutefois pas des indications de la juridiction de renvoi que les prestations de services avaient pour seul objet une disponibilité, durant une certaine période, pour des prestations générales de conseil [26]; il convient au contraire de partir du principe que l'objectif était de facturer plusieurs prestations de services concrètes.

67. Certes, l'article 223 de la directive TVA autorise une facture périodique pour plusieurs prestations de services distinctes. Cela ne répond toutefois pas à la question de savoir si cette facture périodique doit mentionner la date de chaque prestation de services ou si l'indication de la période au cours de laquelle plusieurs prestations de services ont été rendues est suffisante.

26 — Voir, en ce qui concerne un tel cas de figure, arrêt du 3 septembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

68. Il convient à nouveau de s'orienter par rapport à l'objectif de cette mention dans la facture. Comme nous l'avons vu, la facture sert notamment à contrôler le versement de la taxe due par son émetteur [27]. À cet effet, la date de la prestation de services est nécessaire. En effet, cette date – et non, par exemple, celle d'émission de la facture – détermine en principe, conformément à l'article 63 de la directive TVA, à quel moment le fait générateur de la taxe au sens de l'article 62, paragraphe 1, de ladite directive intervient et donc quelles dispositions fiscales doivent, d'un point de vue temporel, s'appliquer à l'opération en cause.

69. L'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit un régime particulier pour les prestations de services qui «donnent lieu à des décomptes […] successifs», ce qui semble être le cas en l'espèce. Dans cette situation, le fait générateur de la taxe intervient non pas à la date de prestation de chaque service, mais à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes se rapportent. Par conséquent, dans ce cas de figure, le contrôle du versement de la taxe due requiert non pas les données de toutes les prestations de services effectuées, mais uniquement la mention d'une période.

70. En l'espèce, cela signifie que la mention «services juridiques fournis depuis une certaine date jusqu'à aujourd'hui» remplit les conditions de l'article 226, point 7, de la directive TVA et que, en revanche, la mention «services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui», qui ne comporte aucune date de début de la période de décompte, ne remplit pas ces conditions.

3. Conclusion

71. En conclusion, premièrement, les factures en cause en l'espèce ne remplissent pas les exigences de l'article 226, point 6, de la directive TVA en ce qui concerne l'indication de l'«étendue» d'une prestation de services. Deuxièmement, elles ne remplissent pas les conditions de cette disposition en ce qui concerne l'indication de la «nature» de la prestation de services si le droit portugais prévoit un taux de TVA réduit pour certaines prestations juridiques. Troisièmement, elles ne répondent pas aux conditions de l'article 226, point 7, de la directive TVA en ce qui concerne l'indication de la «date» d'une prestation de services si elles ne contiennent pas d'indication concernant le début de la période de décompte en cause.

B – *Le droit à déduction*

72. Il convient maintenant de déterminer les conséquences qu'a l'absence, dans une facture, de certaines mentions obligatoires en vertu de l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA, sur l'exercice du droit à déduction par le destinataire de la facture.

73. La juridiction de renvoi souhaite en particulier savoir s'il suffit, aux fins de l'exercice du droit à déduction, que le destinataire de la facture, qui souhaite procéder à la déduction, complète les mentions manquantes dans la facture en produisant des documents additionnels. En effet, en vertu du droit portugais, l'administration fiscale pourrait demander des informations complémentaires à l'assujetti qui fait valoir un droit à déduction. La demanderesse au principal aurait d'ailleurs fourni de telles informations complémentaires à l'administration fiscale portugaise.

74. Nous comprenons l'exposé des faits par la juridiction de renvoi en ce sens qu'en l'espèce, toutes les conditions matérielles du droit à déduction prévues à l'article 168, sous a), de la directive TVA sont remplies. Seule la facture ne respecte pas les prescriptions légales. Il convient donc de déterminer si le seul fait qu'une facture ne contienne pas toutes les mentions obligatoires en vertu de l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA fait obstacle au droit à déduction.

27 — Voir ci-dessus, points 37 et 38.

1. Les conditions de l'exercice du droit à déduction

75. Pour répondre à cette question, il convient d'interpréter l'article 178, sous a), de la directive TVA, qui règle l'exercice du droit à déduction. En vertu de cette disposition, pour pouvoir exercer le droit à déduction visé à l'article 168, sous a), l'assujetti doit «détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236».

76. Eu égard à leur libellé, les dispositions légales sont dépourvues de tout équivoque. Si l'assujetti ne détient pas de facture conforme aux exigences de l'article 226 de la directive TVA, il peut certes avoir un droit à déduction en vertu de l'article 168, sous a), de ladite directive. Cependant, conformément à l'article 178, sous a), de cette même directive, il ne peut pas *exercer* ce droit tant qu'il ne détient pas une facture remplissant les conditions de l'article 226 de la directive TVA.

77. Cette condition absolue de détention d'une facture en bonne et due forme pour pouvoir exercer le droit à déduction est, du point de vue de l'économie de la directive TVA, soulignée à son article 181, qui porte sur l'exercice du droit à déduction dans le cas de figure des acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux, au sens de l'article 168, sous c), de cette même directive. En vertu de l'article 178, sous c), de la directive TVA, afin d'exercer le droit à déduction dans ce cas de figure, l'assujetti doit également «détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236». Il ressort de l'article 181 de la directive TVA que les États membres peuvent tout de même autoriser un assujetti qui ne détient pas de facture établie conformément aux articles 220 à 236 à procéder à la déduction. En revanche, une telle disposition n'existe pas en ce qui concerne la déduction dans un cas tel que celui de l'espèce, dans lequel des prestations de services sont rendues à titre onéreux. Il convient d'en déduire a contrario que le droit de l'Union interdit aux États membres d'accorder le droit à déduction dans le cas de figure visé à l'article 178, sous a), de la directive TVA si l'assujetti ne détient pas une facture en bonne et due forme au sens de l'article 226 de cette même directive.

78. En fin de compte, la jurisprudence de la Cour confirme également le caractère impératif de la détention d'une facture en bonne et due forme aux fins de l'exercice du droit à déduction dans le cas de prestations de services à titre onéreux.

79. Il convient tout d'abord de distinguer le cas de figure d'une facture présentant des vices de celui de la violation d'autres obligations formelles qui, en vertu de la jurisprudence, n'ont pas d'influence sur le droit à déduction, comme le défaut d'identification du prestataire de services [28] ou du preneur de services [29] à la TVA ou encore la méconnaissance d'obligations comptables [30]. En effet, dans le cas de telles obligations formelles, il n'existe pas de disposition telle que l'article 178, sous a), de la directive TVA qui requière la détention d'une facture en bonne et due forme pour l'exercice du droit à déduction.

28 — Arrêts du 22 décembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, point 36), et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 40.)

29 — Arrêts du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, points 42 à 51), ainsi que du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, points 58 à 61).

30 — Arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 63 à 72).

80. Il existe donc une situation juridique particulière en ce qui concerne les obligations de forme relatives aux factures. C'est pourquoi une jurisprudence constante de la Cour fait dépendre le droit à déduction de la présence, dans la facture, des mentions prévues à l'article 226 de la directive TVA [31]. Néanmoins les États membres ne peuvent pas lier l'exercice du droit à déduction au respect de conditions *supplémentaires* relatives au contenu des factures, qui ne sont pas prévues par la directive TVA [32].

81. La Cour a certes jugé dans plusieurs arrêts, en ce qui concerne des opérations relevant du mécanisme de l'autoliquidation, que la déduction de la TVA en amont doit être accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis [33], et, à cet égard, elle a en partie considéré les mentions des factures comme des exigences formelles négligeables [34].

82. Cette jurisprudence n'est toutefois pas transposable à la présente affaire. Premièrement, l'autoliquidation est un cas particulier, dans lequel le preneur des prestations de services est redevable de la TVA *et* peut en même temps exercer le droit à déduction. Or, si l'obligation fiscale et le droit à déduction coïncident au regard de la même personne, une facture ne peut pas remplir de fonctions comparables à celles qui ont été décrites dans le contexte de la présente affaire [35]. Deuxièmement, dans les affaires à l'origine de cette jurisprudence, l'exercice du droit à déduction en vertu du droit de l'Union ne dépendait que du respect des «formalités qui sont établies par chaque État membre» [36]. Dans ces affaires relatives à la procédure d'autoliquidation, le droit de l'Union en matière de TVA ne prévoyait justement pas que la détention d'une facture en bonne et due forme conditionnait l'exercice du droit à déduction.

83. Le fait que, dans le cas d'espèce de l'arrêt Polski Trawertyn, la Cour ait tout de même transposé cette jurisprudence, qui concerne uniquement le cas particulier de la procédure d'autoliquidation, à l'article 178, sous a), de la directive TVA [37], qui est applicable dans la présente affaire, est dépourvu de toute pertinence en l'espèce.

84. En effet, il est manifeste que, dans cet arrêt, la Cour s'est seulement attachée à constater que, dans un cas de succession juridique, la mention du prédécesseur en droit dans la facture ne saurait faire échec au droit à déduction du successeur en droit [38]. Dans cette affaire, une mention de la facture certes existante, mais incorrecte, n'a pas eu pour effet de remettre en cause l'exercice du droit à déduction conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA.

31 — Arrêts du 6 septembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, point 32); du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 47), et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 40). Voir également, en ce qui concerne la sixième directive, arrêt du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, points 25 à 36).

32 — Arrêts du 1er mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, point 42, ci-après l'«arrêt Polski Trawertyn»), et du 18 juillet 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, point 51).

33 — Arrêts du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 63); du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, point 42); du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, point 71), et du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, point 35). Voir, déjà, arrêt du 1er avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 51).

34 — Arrêts du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, points 39 à 46), et du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, points 38 à 42).

35 — Voir ci-dessus, points 32 à 57.

36 — Conformément à l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive et à l'article 178, sous f), de la directive TVA.

37 — Arrêt du 1er mars 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, point 43).

38 — Arrêt du 1er mars 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, point 46), avec un renvoi au point 72 des conclusions que l'avocat général Cruz Villalón a présentées le 15 septembre 2011 dans cette même affaire (EU:C:2011:592).

85. En l'espèce, c'est non pas une simple indication incorrecte qui est en cause, mais l'absence de mentions obligatoires dans la facture. Le fait que des mentions obligatoires en vertu de l'article 226 de la directive TVA ne se retrouvent pas, ou pas à suffisance, dans la facture est une chose et le fait que ces mentions y figurent, mais soient incorrectes, en est une autre [39]. Dans le premier cas, les conditions de l'article 178, sous a), lu en combinaison avec l'article 226 de la directive TVA, ne sont même pas remplies d'un point de vue formel.

86. En outre, seule une lecture restrictive de l'arrêt Polski Trawertyn permet d'éviter une contradiction à la jurisprudence constante de la Cour exposée ci-dessus, qui, aux fins de l'exercice du droit à déduction, exige la détention d'une facture conforme aux critères de l'article 226 de la directive TVA [40].

87. Par conséquent, en l'espèce, conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA, le fait que les factures ne remplissent pas les conditions de l'article 226, points 6 et 7, de cette directive s'oppose en principe à l'exercice du droit à déduction. Afin de pouvoir faire valoir ce droit, l'assujetti doit donc, dans un tel cas, demander à l'émetteur de la facture de rectifier celle-ci [41].

2. La fourniture d'informations complémentaires

88. Indépendamment de cela, la question se pose de savoir si, dans le cadre d'un contrôle fiscal, la production d'informations complémentaires peut remplacer les mentions de la facture qui font défaut.

a) Une facture composée de plusieurs documents

89. À cet égard, il convient tout d'abord d'attirer l'attention sur la possibilité que des documents produits à titre complémentaire deviennent partie intégrante de la facture au sens de l'article 226 de la directive TVA.

90. Il ne ressort en effet pas des dispositions de la directive TVA qu'une facture doit être constituée d'un seul document. En vertu de la définition légale de l'article 218 de la directive TVA, «tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique» peuvent constituer une facture, dans la mesure où ils remplissent les conditions déterminées au chapitre 3, relatif à la «facturation». Il n'est donc pas exclu qu'une facture soit constituée de plusieurs documents.

91. Cependant, dans le cas où une facture est constituée de plusieurs documents, il doit exister un rapport substantiel suffisant d'un document à l'autre. Cela découle d'une application par analogie de l'article 219 de la directive TVA. En vertu de cette disposition, est assimilé à une facture «tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque». Si le contenu d'une facture résulte donc de plusieurs documents, l'un d'entre eux au moins doit comporter une référence suffisante aux autres. Sinon, le contenu d'une facture résulterait non pas de la facture en elle-même, mais uniquement des affirmations de l'assujetti, qui soutient qu'il existe un rapport entre deux documents. Dans de telles conditions, les documents ne pourraient pas remplir les fonctions de contrôle de la facture, que nous avons exposées plus haut [42].

39 — Voir également, en ce qui concerne ce dernier cas de figure, d'une part, arrêt du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, points 31 et 32), ainsi que, d'autre part, ordonnance du 6 février 2014, Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, point 42).

40 — Voir ci-dessus, point 80.

41 — Arrêts du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, points 43 et 44), ainsi que du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, point 34).

42 — Voir ci-dessus, points 32 à 57.

92. Eu égard à ces critères, dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi devra, le cas échéant, déterminer si les documents produits par la demanderesse au principal lors du contrôle fiscal doivent être considérés, s'ils proviennent également de l'émetteur de la facture, comme une partie de la facture en question.

b) Le principe de proportionnalité

93. Toutefois, dans la mesure où la juridiction de renvoi constaterait que les documents produits à titre complémentaire ne devraient pas être considérés comme faisant partie d'une facture au sens de l'article 226 de la directive TVA, la question se pose de savoir si le contenu des factures incomplètes en cause en l'espèce peut néanmoins être complété par d'autres informations, afin qu'un droit à déduction puisse être invoqué.

94. Il a certes déjà été constaté que l'article 178, sous a), de la directive TVA n'autorise en principe pas la déduction en l'absence de détention d'une facture en bonne et due forme, de sorte que l'assujetti qui souhaite faire valoir un droit à déduction doit d'abord obtenir de l'émetteur une facture rectifiée [43]. Cependant, l'interprétation de cette disposition doit également prendre en compte le principe de proportionnalité [44], en vertu duquel un acte des organes de l'Union ne doit pas aller au-delà de qui est nécessaire à la réalisation de l'objectif poursuivi [45].

95. Si, dans un cas tel que l'espèce, la réunion des conditions matérielles du droit à déduction au sens de l'article 168, sous a), de la directive TVA n'est, du fait de la fourniture d'informations complémentaires, pas douteuse, alors la condition supplémentaire visée à l'article 178, sous a), de la directive TVA, à savoir la détention d'une facture conforme à l'article 226 de la directive TVA, doit encore poursuivre un objectif déterminé et ne doit pas non plus représenter une charge excessive pour l'assujetti.

96. Il convient tout d'abord de constater que dans une situation dans laquelle la réunion des conditions matérielles du droit à déduction ne fait plus de doute, la fonction de contrôle de la facture est manifestement dépassée dans la mesure où la facture vise justement à contrôler l'existence du droit à déduction [46]. Dans ces conditions, il serait donc disproportionné d'exiger d'un assujetti qui fait valoir son droit à déduction qu'il demande à l'émetteur de la facture une rectification de celle-ci.

97. Cependant, comme nous l'avons vu, la facture sert également à contrôler le paiement de la taxe due par l'émetteur [47]. En l'espèce, l'émetteur ne détient qu'une copie d'une facture qui n'est pas conforme aux critères de l'article 226 de la directive TVA. À cet égard, la facture et, en particulier, la rectification de celle-ci jouent encore une fonction de contrôle. D'une part, du fait de la demande de rectification formulée par le destinataire de la facture, l'émetteur de cette dernière est amené à effectuer lui-même un contrôle quant à la question de savoir s'il a correctement appliqué la TVA à la prestation facturée. D'autre part, grâce à cette rectification de la facture, les autorités fiscales compétentes pour l'émetteur de la facture obtiennent une meilleure base pour pouvoir contrôler que l'émetteur a taxé correctement sa prestation.

43 — Voir ci-dessus, point 87.

44 — Voir, en ce qui concerne le principe d'interprétation conforme au droit primaire, arrêts du 19 novembre 2009, Sturgeon e.a. (C-402/07 et C-432/07, EU:C:2009:716, point 48); du 16 septembre 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, point 43); du 19 décembre 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, point 32), et du 19 septembre 2013, Réexamen Commission/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, point 40).

45 — Voir, notamment, arrêts du 12 mars 2002, Omega Air e.a. (C-27/00 et C-122/00, EU:C:2002:161, point 62); du 18 décembre 2008, Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, point 45), ainsi que du 17 octobre 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, point 29).

46 — Voir ci-dessus, points 46 à 57.

47 — Voir ci-dessus, points 32 à 45.

98. Par conséquent, eu égard à cette fonction de contrôle de la facture pour son émetteur, il est en principe proportionné, dans un cas tel que l'espèce, que l'assujetti doive obtenir de l'émetteur une rectification de la facture afin de pouvoir faire valoir son droit à déduction. Il en va en tout cas ainsi lorsque l'exigence d'une telle rectification ne conduit pas à une modification du contenu du droit à déduction. À cet égard, une autre appréciation pourrait, le cas échéant, s'avérer nécessaire si, dans une affaire parallèle [48], la Cour parvenait à la conclusion que la rectification d'une facture peut aussi – à première vue en contradiction de l'article 167 de la directive TVA – faire naître le droit à déduction plus tard [49].

99. Indépendamment de cela, une exception à l'exigence de rectification de la facture pour que le droit à déduction puisse être exercé peut toutefois résulter du fait que la rectification de la facture ne puisse plus remplir sa fonction de contrôle auprès de son émetteur. Tel doit notamment être le cas lorsque la société émettrice, dépourvue de patrimoine, a déjà été liquidée. Dans ce cas, le contrôle du paiement de la taxe correcte par l'émetteur de la facture est superflu. Persister à exiger une rectification absurde serait alors disproportionné [50]. Il n'y a pas lieu de se prononcer en l'espèce sur la question de savoir s'il en va également ainsi si l'émetteur de la facture refuse de la rectifier.

100. Les considérations exposées par la juridiction de renvoi ne font apparaître aucun élément allant dans le sens d'une telle situation d'exception. Par conséquent, il n'est pas disproportionné, en l'espèce, d'exiger de la demanderesse au principal qu'elle obtienne une rectification des factures auprès de leur émetteur afin que celles-ci remplissent les conditions de l'article 226 de la directive TVA et que la demanderesse au principal puisse exercer le droit à déduction.

3. Conclusion

101. Il convient donc de conclure que, conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA, il ne suffit en principe pas, aux fins de l'exercice du droit à déduction, que le destinataire de la facture, qui souhaite effectuer la déduction, complète les mentions manquantes dans la facture en apportant d'autres informations, si ces dernières ne ressortent pas de documents qui font partie intégrante de la facture. Il en va autrement si la rectification de la facture ne peut plus remplir sa fonction de contrôle pour l'émetteur de la facture.

VI – Conclusion

102. Eu égard à ce qui précède, il conviendrait de répondre à la question préjudicielle du Tribunal Arbitral Tributário (tribunal arbitral en matière fiscale) comme suit:

1) Une facture comportant seulement la mention «services juridiques fournis» à titre de description de la nature d'une prestation de services remplit les conditions de l'article 226, point 6, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, à moins que le droit national prévoie, de manière conforme au droit de l'Union, une différence de traitement en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour certaines prestations de services juridiques.

48 — Conclusions que l'avocat général Bot a présentées le 17 février 2016 dans l'affaire Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91).

49 — Par exemple, sur la base des pouvoirs des États membres conformément aux articles 180 et 182 de la directive TVA.

50 — Les considérations exposées dans l'arrêt du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) ne s'y opposent pas, car, si elles portent de prime abord sur les effets de factures erronées, elles concernent en réalité les conditions matérielles du droit à déduction.

2) Une facture comportant seulement la mention «services juridiques fournis depuis une certaine date jusqu'à aujourd'hui» ou «services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui» à titre de description de l'étendue d'une prestation de services ne remplit pas les conditions de l'article 226, point 6, de la directive 2006/112.

3) Une facture comportant seulement la mention «services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui» à titre d'indication de la date d'une prestation de services ne remplit pas les conditions de l'article 226, point 7, de la directive 2006/112.

4) En vertu de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, il ne suffit en principe pas, aux fins de l'exercice du droit à déduction, que le destinataire de la facture qui souhaite procéder à la déduction complète, par d'autres informations, les mentions qui font défaut dans la facture, en violation de l'article 226, points 6 et 7, de la directive 2006/112, si ces compléments ne sont pas des documents qui doivent être considérés comme faisant partie intégrante de la facture. Dans cette situation, en l'absence de rectification de la facture, il est possible de faire valoir le droit à déduction si la rectification ne peut de toute manière plus remplir sa fonction de contrôle à l'égard de l'émetteur de la facture.