Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

21 novembre 2024*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Déduction de la TVA – Principe de neutralité de la TVA – Dépôt tardif d'une demande d'enregistrement – Émission et contenu des factures – Facture ne mentionnant pas la TVA en amont – Taxe calculée sur la base d'un procès-verbal – Absence de facture rectificative – Droit à déduction – Exclusion »

Dans l'affaire C-624/23,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad – Varna (tribunal administratif de Varna, Bulgarie), par décision du 27 septembre 2023, parvenue à la Cour le 10 octobre 2023, dans la procédure

« SEM Remont » EOOD

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de la première chambre, faisant fonction de président de la septième chambre, M^me^ M. L. Arastey Sahún (rapporteure), présidente de la cinquième chambre, et M. J. Passer, juge,

avocat général : M. A. M. Collins,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour « SEM Remont » EOOD, par M^es^ A. Bochu, M. Gouraud et B. Le Bret, avocats,

– pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M. D. Zhelyazkov,

* Langue de procédure : le bulgare.

– pour le gouvernement bulgare, par M^mes^ T. Mitova et T. Tsingileva, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^mes^ D. Drambozova et J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « SEM Remont » EOOD au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière fiscale et de sécurité sociale » de Varna auprès de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) au sujet du refus d'accorder à cette société le droit à la déduction de la TVA.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 63 de la directive TVA prévoit :

« 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. »

4 L'article 167 de cette directive dispose :

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

5 L'article 168 de ladite directive est libellé comme suit :

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

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

[...] »

6 L'article 176 de la même directive énonce :

« Le Conseil [de l'Union européenne], statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission [européenne], détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. [...]

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté [européenne] après cette date, à la date de leur adhésion. »

7 L'article 178 de la directive TVA prévoit :

« 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 ;

[...] »

8 L'article 179 de cette directive dispose :

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison. »

9 L'article 203 de ladite directive est libellé comme suit :

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

10 Aux termes de l'article 218 de la même directive :

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

11 L'article 219 de la directive TVA prévoit :

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

12 L'article 226 de cette directive, qui figure à la section 4 du chapitre 3 du titre XI de celle-ci, 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 :

[...]

3) le numéro d'identification TVA, visé à l'article 214, sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;

[...]

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) la base d'imposition pour chaque taux ou exonération, le prix unitaire hors TVA, ainsi que les escomptes, rabais ou ristournes éventuels s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire ;

9) le taux de TVA appliqué ;

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

[...] »

Le droit bulgare

13 L'article 25 du zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (DV nº 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « ZDDS »), dispose :

« 1. Constituent un fait générateur de la taxe au sens de la présente loi les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des personnes assujetties à la taxe en vertu de la présente loi, les acquisitions intracommunautaires ainsi que les importations de biens visées à l'article 16.

2. [...] Le fait générateur de la taxe intervient à la date du transfert de la propriété du bien ou de tout autre droit réel, ainsi que de tout autre droit de disposer du bien en tant que propriétaire, ou à la date de l'exécution de la prestation de service. »

14 L'article 71 du ZDDS prévoit :

« L'intéressé exerce son droit à déduction du crédit d'impôt lorsqu'il réunit au moins l'une des conditions suivantes :

1. il dispose d'un document fiscal, établi conformément aux conditions prévues aux articles 114 et 115, dans lequel la TVA est mentionnée séparément pour les biens ou services qui lui sont fournis ;

[...] »

15 Aux termes de l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS :

« Tout assujetti établi sur le territoire bulgare qui a réalisé un chiffre d'affaires imposable égal ou supérieur à 50 000 [leva bulgares (BGN) (environ 25 600 euros)] sur une période qui ne dépasse pas les douze mois consécutifs précédant le mois en cours est tenu de déposer une déclaration d'immatriculation au titre de la présente loi dans un délai de sept jours à compter de l'expiration de la période fiscale pendant laquelle il a atteint ce chiffre d'affaires. Lorsque le chiffre d'affaires est atteint pendant une période ne dépassant pas deux mois consécutifs, y compris le mois en cours, la personne est tenue de déposer la déclaration dans un délai de sept jours à compter de la date à laquelle le chiffre d'affaires a été atteint. »

16 L'article 102 du ZDDS dispose :

« 1. Lorsque le service des recettes constate qu'une personne n'a pas satisfait dans le délai prescrit à son obligation de déposer une demande d'immatriculation, il l'immatricule en émettant un avis d'immatriculation si les conditions d'immatriculation sont réunies.

2. L'avis visé au paragraphe 1 indique la base et la date à laquelle l'obligation d'immatriculation a pris naissance.

3. [...] Aux fins de la détermination des dettes fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable de la taxe sur les livraisons imposables et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, ainsi que sur les prestations de services imposables dont elle a bénéficié, pour lesquelles la taxe est due par le destinataire :

1) [...] pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'immatriculation aurait dû être adopté, si la personne avait déposé une déclaration d'immatriculation dans le délai jusqu'à la date à laquelle elle a été immatriculée par le service des recettes ;

2) [...] pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'immatriculation aurait dû être adopté, si la personne avait déposé la déclaration d'immatriculation dans le délai jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'immatriculation.

4. [...] Dans les cas visés à l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase, aux fins de la détermination des dettes fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable d'une taxe sur les livraisons imposables induisant un dépassement du chiffre d'affaires imposable de 50 000 BGN [environ 25 600 euros] à compter de la date du dépassement du chiffre d'affaires jusqu'à la date à laquelle elle a été immatriculée par le service des recettes ou jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'immatriculation. Une taxe est due pour la livraison imposable induisant un dépassement du chiffre d'affaires. La personne est également redevable d'une taxe sur les prestations de services imposables dont elle a bénéficié pour lesquelles la taxe est due par le destinataire et sur les acquisitions intracommunataires imposables effectuées au cours de cette période.

[...] »

17 L'article 114, paragraphe 1, du ZDDS est libellé comme suit :

« La facture comprend les indications suivantes :

[...]

11) le prix unitaire hors taxe et la base d'imposition de la livraison, ainsi que les remises et rabais commerciaux accordés, s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire ;

12) le taux de la taxe et, lorsque le taux est nul, les raisons de son application et les raisons de la non-liquidation de la taxe ;

13) le montant de la taxe ;

14) le montant à payer, s'il diffère du montant de la base d'imposition et de la taxe ;

[...] »

18 L'article 116 du ZDDS dispose :

« 1. Il n'est pas permis d'apporter des rectifications et ajouts à des factures et aux avis y afférents. Les documents établis de manière erronée ou rectifiés doivent être annulés et il convient d'en établir de nouveaux.

2. Sont également considérés comme des documents établis de manière erronée les factures et les avis y afférents qui ne mentionnent pas la TVA alors qu'ils devraient la mentionner.

[...]

4. Aux fins de l'annulation de documents erronés ou rectifiés figurant dans les registres comptables du fournisseur ou de l'acquéreur, il est établi, pour chacune des parties, un procès-verbal comportant les éléments suivants :

1) le motif de l'annulation ;

2) le numéro et la date du document annulé ;

3) le numéro et la date d'émission du nouveau document ;

4) la signature des personnes qui ont établi le procès-verbal pour chacune des parties.

5. Tous les exemplaires des documents annulés sont conservés par l'émetteur et sont inscrits dans les comptabilités du fournisseur et du destinataire conformément au règlement d'application de la loi.

[...]

7. [...] La rectification de factures et d'avis en cas d'acte définitif émis par l'administration fiscale est effectuée conformément aux paragraphes 1 à 6 lorsque l'obligation constatée dans cet acte a été acquittée auprès du Trésor public sur un compte de la direction territoriale compétente de la

Natsionalna agentsia za prihodite [(Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie)] ou compensée par l'administration fiscale. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

19 SEM Remont est une société de droit bulgare qui exerce une activité de construction de voies ferrées souterraines et aériennes. Elle est assujettie à la TVA.

20 Le 4 août 2020, cette société a conclu avec Gidrostroy – Russia OOD, une société de droit russe spécialisée dans la mise à disposition de navires pour l'exécution de travaux de dragage, un contrat afin que celle-ci réalise des travaux de dragage dans la zone aquatique du port de Varna (Bulgarie). En vertu de ce contrat, Gidrostroy – Russia était le fournisseur et SEM Remont le destinataire.

21 Les 31 octobre et 15 novembre 2020, Gidrostroy – Russia a établi deux factures à l'attention de SEM Remont concernant les travaux effectués en exécution de ce contrat, pour des montants respectifs de 1 320 542,97 BGN (environ 675 200 euros) et de 2 440 972,26 BGN (environ 1 248 100 euros). Aux dates d'émission de ces factures, Gidrostroy – Russia n'était pas immatriculée à la TVA en Bulgarie, en vertu du ZDDS, et n'a donc pas mentionné de TVA sur lesdites factures. Les travaux en cause ont été réalisés ultérieurement et avaient pour destinataire ES BILD, une société constituée entre SEM Remont et EIS – Stroitelna kompania AD, représentant de Gidrostroy – Russia en Bulgarie.

22 Gidrostroy – Russia a déposé sa déclaration d'immatriculation aux fins de la TVA le 26 novembre 2020. Un avis d'immatriculation lui a été délivré le 10 décembre 2020 et lui a été signifié le 11 décembre 2020.

23 Gidrostroy – Russia a fait l'objet d'un contrôle fiscal qui a permis d'établir que cette société avait franchi, dès le 9 décembre 2019, le seuil de chiffre d'affaires imposable prévu à l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS, justifiant son immatriculation à la TVA, et qu'elle aurait donc dû déposer, en application de cette disposition, une déclaration d'immatriculation au titre de cette loi au plus tard le 16 décembre 2019. À défaut d'avoir satisfait à cette obligation, ladite société était donc réputée redevable de la TVA sur les livraisons induisant un dépassement de ce seuil pour la période allant du 9 décembre 2019 jusqu'à la date de son immatriculation effective au titre de l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS, à savoir le 11 décembre 2020.

24 Le 11 décembre 2020, l'autorité fiscale a invité Gidrostroy – Russia à liquider la TVA sur les opérations imposables au titre de cette période et à fournir un procès-verbal, en application de l'article 117, paragraphe 1, point 1, du ZDDS. Par lettre du 12 juillet 2021, cette société lui a notifié ce procès-verbal, en date du 29 juin 2021, liquidant cette TVA, où elle apparaissait comme prestataire et bénéficiaire de ces opérations. Ledit procès-verbal mentionnait, notamment, les deux factures des 31 octobre et 15 novembre 2020, pour un montant total de TVA de 752 303,05 BGN (environ 384 650 euros).

25 EIS – Stroitelna kompania, représentant de Gidrostroy – Russia en Bulgarie, dont le compte bancaire était utilisé pour le paiement des obligations fiscales de cette société dans cet État membre, a conclu, le 13 juillet 2021, avec SEM Remont un contrat par lequel celle-ci lui a consenti un prêt portant sur un montant de 752 303,05 BGN, identique au montant de TVA men-

tionné dans le procès-verbal au titre de ces deux factures. Le montant de ce prêt a effectivement été utilisé par EIS – Stroitelna kompania pour s'acquitter, auprès du Trésor public bulgare, de cette TVA.

26 SEM Remont a inscrit dans son registre des achats et dans la déclaration de TVA, pour la période fiscale du mois de décembre 2021, un droit à déduction de la TVA pour un montant de 753 390,12 BGN (environ 385 200 euros), sur la base du procès-verbal.

27 L'autorité fiscale a, toutefois, constaté que, à la date d'émission de ce procès-verbal, le fait générateur de l'obligation fiscale n'était pas intervenu et que, par conséquent, la TVA n'était pas exigible. Dans ces conditions, cette autorité a conclu que SEM Remont ne réunissait pas les conditions de déduction de la TVA visées à l'article 71 du ZDDS, faute de détenir des factures mentionnant la TVA. Elle a considéré, à cet égard, que ledit procès-verbal n'était pas un document valable attestant de l'existence d'un droit à déduction.

28 Partant, en application de l'article 25, paragraphes 1 et 4, du ZDDS, lu en combinaison avec l'article 71, paragraphe 1, de cette loi, l'autorité fiscale a refusé à SEM Remont le droit à la déduction de la TVA en cause.

29 Ce refus de l'autorité fiscale était, en outre, motivé par la circonstance que la TVA liée aux livraisons reçues de Gidrostroy – Russia avait été liquidée à la suite de la procédure de contrôle de cette société, en application de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS. À cet égard, cette autorité a retenu l'interprétation de cette disposition par le Konstitutsionen sad (Cour constitutionnelle, Bulgarie), selon laquelle le fournisseur d'une opération imposable qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation dans le délai requis est tenu d'acquitter la TVA sur cette opération, mais n'a pas le droit de rectifier les factures émises au cours de la période comprise entre la date à laquelle il a atteint le seuil de chiffre d'affaires imposable à partir duquel l'immatriculation à la TVA est obligatoire et la date à laquelle il a été effectivement immatriculé à la TVA.

30 SEM Remont a introduit un recours contre la décision de l'autorité fiscale lui refusant le droit à déduction de la TVA devant l'Administrativen sad – Varna (tribunal administratif de Varna, Bulgarie), qui est la juridiction de renvoi. Cette juridiction s'interroge sur la compatibilité avec la directive TVA et le principe de neutralité de la TVA des dispositions du droit national et de la pratique de l'administration nationale en vertu desquelles, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, le destinataire d'une livraison se voit refuser le droit à déduction de la TVA lorsque le fournisseur, qui n'était pas immatriculé à la TVA, a émis une facture sans mention de la TVA, mais a été immatriculé à la TVA à la demande de l'autorité fiscale après que la livraison a eu lieu, et a émis, à la suite d'un contrôle, non pas une facture rectificative, mais un procès-verbal, où il figure en tant que fournisseur et destinataire de cette opération, mentionnant la facture en cause, la base d'imposition et la TVA qui lui est appliquée.

31 Dans ces conditions, l'Administrativen sad – Varna (tribunal administratif de Varna) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 63 et 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), ainsi que les articles 218 à 220, 226 et 228 de la [directive TVA] permettent-ils une pratique des services fiscaux en matière d'application de la législation nationale et, en particulier de l'article 71, paragraphe 1, du [ZDDS], lu en combinaison avec l'article 25, paragraphe 1, du ZDDS, lu en combinaison avec l'article 102, paragraphe 4, ainsi qu'avec les articles 114, 116 et 117 du

ZDDS, lus en combinaison avec l'article 125 du ZDDS et avec l'article 126 du ZDDS, selon laquelle le destinataire d'une livraison soumise à la TVA s'est vu refuser le droit de déduire la [TVA], tant pour la période de la livraison que pour la période de sa déclaration, au motif que la facture que le fournisseur lui a remise ne mentionnait pas la TVA et que, à un stade ultérieur (au cours du contrôle du fournisseur), un document a été émis qui ne répondait pas aux exigences relatives au contenu d'une facture (un procès-verbal a été émis et sur celui-ci, l'émetteur du procès-verbal a été indiqué comme étant le fournisseur et le destinataire), document dont le contenu mentionnait la facture délivrée au destinataire et la TVA imputée sur le montant imposable qui y figurait, TVA qui a été acquittée alors que le destinataire de la livraison n'a déclaré un droit à déduction de la [TVA] ("droit d'utiliser un crédit d'impôt" en vertu du ZDDS) sur la base du procès-verbal établi par le fournisseur qu'à la suite de cette circonstance, et une telle pratique rend-elle l'exercice du droit à déduction de la [TVA] pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti ?

2) Si la réponse à la première question est négative, à quel moment le droit au crédit d'impôt doit-il être exercé – au moment de l'émission de la facture ne mentionnant pas la [TVA] ou au moment de l'émission du procès-verbal par le fournisseur ?

3) L'article 203, lu en combinaison avec l'article 178, sous a), et l'article 176 de la directive TVA et le principe de neutralité permettent-ils une disposition telle que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS et la pratique de l'administration fiscale nationale en vertu desquelles le fournisseur de livraisons soumises à la TVA qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation au titre du ZDDS dans le délai prévu par la loi à compter de la date à laquelle son obligation d'immatriculation au titre du ZDDS a pris naissance est seulement tenu d'acquitter la TVA sur ses livraisons effectuées pendant la période comprise entre la naissance de son obligation de s'immatriculer à la TVA et la date de son immatriculation par le service des recettes, alors qu'il n'est pas prévu que le fournisseur pour lequel l'obligation d'immatriculation à la TVA a été établie en vertu de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS puisse émettre des factures rectificatives (ou un autre document) à l'égard des destinataires des livraisons afin que ces derniers puissent exercer le droit à déduction de la TVA ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

32 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation d'un État membre conformément à laquelle le destinataire d'une livraison soumise à la TVA est privé du droit à déduction de cette taxe, prévu par cette directive, dans le cas où le fournisseur, d'une part, a manqué à son obligation, prévue par la réglementation nationale, de déposer une déclaration d'immatriculation aux fins de la TVA et a émis à l'attention du destinataire des factures ne mentionnant pas la TVA et, d'autre part, a établi, au cours d'un contrôle fiscal, un procès-verbal mentionnant cette TVA et dans lequel ce fournisseur était présenté comme étant également destinataire de cette livraison.

33 Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 13 janvier 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, point 21 et jurisprudence citée).

34 Toutefois, ce droit à déduction est subordonné au respect de certaines exigences et, notamment, de celle, prévue à l'article 168, sous a), de la directive TVA, selon laquelle la TVA dont la déduction est demandée doit être due ou acquittée (arrêt du 13 janvier 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, point 22).

35 Certes, la Cour a jugé que, lorsque le prix a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la TVA (arrêts du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 43, ainsi que du 13 janvier 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, point 23 ; voir, en ce sens, arrêt du 1er juillet 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, points 30 à 34).

36 Cependant, en l'occurrence, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les factures en cause faisaient mention de la seule base d'imposition hors TVA, cette taxe ayant été indiquée uniquement dans le procès-verbal établi par le fournisseur, à savoir Gidrostroy – Russia, au cours du contrôle fiscal.

37 Dans ces conditions, la présomption, prévue par la jurisprudence visée au point 35 du présent arrêt, ne trouve pas à s'appliquer dans l'affaire au principal.

38 S'agissant de ce procès-verbal, il convient d'observer que, certes, dans l'arrêt du 29 septembre 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, point 46), la Cour a jugé que l'article 203 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un contrat, dont la conclusion n'a pas été suivie par l'établissement d'une facture par les parties, peut être considéré comme étant une facture, au sens de cette disposition, dans le cas où ce contrat contient toutes les informations nécessaires pour que l'administration fiscale d'un État membre puisse établir si les conditions matérielles du droit à déduction de la TVA sont satisfaites en l'espèce.

39 Cependant, d'une part, le procès-verbal en cause dans la présente affaire, établi par Gidrostroy – Russia, lequel indiquait que cette société était à la fois fournisseur et destinataire de l'opération concernée et qui a été remis non pas à SEM Remont, mais à l'autorité fiscale au cours d'un contrôle effectué par celle-ci, ne saurait être assimilé à un contrat entre les parties, tel que le contrat faisant l'objet de l'arrêt mentionné au point précédent.

40 D'autre part, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, la directive TVA et le principe fondamental de neutralité de la TVA exigent que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les conditions matérielles sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par les assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 29 septembre 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, point 38 et jurisprudence citée).

41 Or, il convient de constater que, dans l'affaire au principal, la TVA n'a pas été acquittée par SEM Remont et n'était pas due par celle-ci. En effet, l'autorité fiscale a constaté que les factures en cause avaient été établies pour une opération effectuée ultérieurement par Gidrostroy – Russia, le destinataire de cette opération étant la société ES BILD, constituée entre SEM Remont et EIS – Stroitelna kompania.

42 Cette constatation n'est pas remise en cause par l'existence d'un contrat de prêt portant sur le montant pour lequel la déduction de la TVA a été refusée à SEM Remont conclu entre cette dernière et EIS – Stroitelna kompania, en tant que représentant de Gidrostroy – Russia, dès lors qu'un tel contrat ne crée pas une obligation, à la charge de SEM Remont, de payer la TVA au fournisseur et ne constitue pas une rectification des factures établies par Gidrostroy – Russia à l'attention de SEM Remont.

43 Dans ces conditions, les exigences, visées au point 34 du présent arrêt, auxquelles est subordonné le droit à déduction de la TVA ne sauraient être considérées comme étant satisfaites.

44 Compte tenu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre conformément à laquelle le destinataire d'une livraison soumise à la TVA est privé du droit à déduction de cette taxe, prévu par cette directive, dans le cas où le fournisseur, d'une part, a manqué à son obligation, prévue par cette réglementation, de déposer une déclaration d'immatriculation aux fins de la TVA et a émis à l'attention du destinataire des factures ne mentionnant pas la TVA et, d'autre part, a établi, au cours d'un contrôle fiscal, un procès-verbal mentionnant cette TVA et dans lequel ce fournisseur était présenté comme étant également destinataire de cette livraison.

Sur la deuxième question

45 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans le cas visé par la première question, le droit à déduction de la TVA prend naissance au moment de l'émission de la facture ne mentionnant pas cette taxe ou au moment de l'établissement du procès-verbal par le fournisseur.

46 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, la deuxième question est devenue sans objet et il n'y a, partant, pas lieu d'y répondre.

Sur la troisième question

47 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si la directive TVA et le principe de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui exclut la possibilité de rectifier une facture dans le cas où, d'une part, la facture que le fournisseur a remise au destinataire d'une livraison soumise à la TVA ne mentionnait pas cette taxe et, d'autre part, lors d'un contrôle fiscal de ce fournisseur, celui-ci a établi un procès-verbal faisant mention de la TVA et présentant ledit fournisseur comme étant également le destinataire de cette livraison.

48 Si la Cour a reconnu que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé alors même que certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis, c'est à la condition que les exigences de fond aient par ailleurs été satisfaites (arrêt du 8 décembre 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, point 59 et jurisprudence citée).

49 Dans le même temps, la jurisprudence de la Cour relative à la correction rétroactive de factures concerne la déduction de la TVA acquittée en amont.

50 À cet égard, dans l'arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 43), la Cour a jugé que l'article 167, l'article 178, sous a), l'article 179 et l'article 226, point 3, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle la rectification d'une facture visant une mention obligatoire, à savoir le numéro d'identification TVA, ne produit pas d'effet rétroactif de telle sorte que le droit à déduction de la TVA exercé au titre de la facture rectifiée porte non pas sur l'année au cours de laquelle cette facture a été initialement établie, mais sur l'année au cours de laquelle elle a été rectifiée.

51 Cependant, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, la TVA avait été acquittée en amont par la société qui avait mentionné dans ses déclarations fiscales une déduction de cette TVA.

52 Ainsi qu'il ressort de l'arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 44), l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même. Elle doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti. Ce constat est confirmé par l'article 219 de la directive TVA, qui assimile à une facture tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque.

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

54 Toujours dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), la TVA avait été acquittée en amont par la société destinataire des services soumis à la TVA, laquelle avait demandé la déduction de cette taxe.

55 Compte tenu des considérations portant sur la première question dans la présente affaire, concernant l'absence de droit de SEM Remont à une déduction de la TVA, il convient de souligner que, conformément à la jurisprudence de la Cour, le mécanisme de régularisation des déductions de TVA indues prévu par la directive TVA n'est pas applicable lorsque la déduction a été initialement opérée en l'absence de tout droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, points 42 et 43).

56 En outre, dans l'arrêt du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, points 34 et 35), la Cour a jugé que, si le système commun de la TVA n'interdit pas de procéder à la rectification de factures erronées, il n'en demeure pas moins que, s'agissant du litige au principal

dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, les informations nécessaires visant à compléter et à régulariser ces factures avaient été présentées après que l'administration fiscale eut adopté sa décision de refus du droit à déduction de la TVA. Partant, avant l'adoption de cette décision, les factures fournies à cette administration n'avaient pas encore été rectifiées pour permettre à celle-ci d'assurer l'exacte perception de la TVA ainsi que son contrôle.

57 Au point 36 dudit arrêt, la Cour a considéré que le régime harmonisé de la TVA ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA peut être refusé à des assujettis, preneurs de services, qui détiennent des factures incomplètes, même si ces dernières sont complétées par la production d'informations visant à prouver la réalité, la nature et le montant des opérations facturées après l'adoption d'une telle décision de refus.

58 Dans l'arrêt du 23 avril 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, point 39), portant sur la réglementation bulgare, la Cour a jugé que l'impossibilité de régulariser les documents fiscaux, dans le cas où tout risque de pertes de recettes fiscales a définitivement été éliminé, n'est pas nécessaire pour assurer la perception de la TVA et prévenir la fraude.

59 Toutefois, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, tant le prestataire que le destinataire des services en cause avaient acquitté la TVA, le prélèvement de cette taxe par l'administration fiscale ayant donc eu lieu deux fois. Il n'existait ainsi aucun risque de pertes de recettes fiscales.

60 Tel n'est, en revanche, par le cas dans une situation telle que celle en cause au principal, dès lors que, ainsi qu'il a été relevé au point 41 du présent arrêt, la TVA n'a pas été acquittée en amont par SEM Remont et n'était pas due par celle-ci.

61 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la troisième question que la directive TVA et le principe de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre qui exclut la possibilité de rectifier une facture dans le cas où, d'une part, la facture que le fournisseur a remise au destinataire d'une livraison soumise à la TVA ne mentionnait pas cette taxe et, d'autre part, lors d'un contrôle fiscal de ce fournisseur, celui-ci a établi un procès-verbal faisant mention de la TVA et présentant ledit fournisseur comme étant également le destinataire de cette livraison.

Sur les dépens

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

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

1) La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010,

doit être interprétée en ce sens que :

elle ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre conformément à laquelle le destinataire d'une livraison soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est privé du droit de déduction de cette taxe, prévu par cette directive, dans le cas où le fournisseur, d'une part, a manqué à son obligation, prévue par cette réglementation, de déposer une déclaration d'immatriculation aux fins de la TVA et a émis à l'attention du destinataire des factures ne mentionnant pas la TVA et, d'autre part, a établi, au cours d'un contrôle fiscal, un procès-verbal mentionnant cette TVA et dans lequel ce fournisseur était présenté comme étant également destinataire de cette livraison.

2) **La directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, et le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),**

doivent être interprétés en ce sens que :

ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre qui exclut la possibilité de rectifier une facture dans le cas où, d'une part, la facture que le fournisseur a remise au destinataire d'une livraison soumise à la TVA ne mentionnait pas cette taxe et, d'autre part, lors d'un contrôle fiscal de ce fournisseur, celui-ci a établi un procès-verbal faisant mention de la TVA et présentant ledit fournisseur comme étant également le destinataire de cette livraison.

Signatures