

**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

12 avril 2021

**Jurisdiction de renvoi :**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovénie)

**Date de la décision de renvoi :**

17 mars 2021

**Partie requérante :**

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

**Partie défenderesse :**

République de Slovénie

---

[OMISSIS]

**Demande de décision préjudicielle**

Le Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Cour suprême de la République de Slovénie) est saisi d'une procédure de recours en « Revision » dans le cadre d'un litige administratif entre la partie requérante, **RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.**, [OMISSIS] Ljubljana, [OMISSIS] et la partie défenderesse, la **REPUBLIQUE DE SLOVÉNIE**, représentée par le ministère des finances, [OMISSIS] et portant sur la TVA et l'impôt sur les acquisitions immobilières.

Le Vrhovno sodišče Republike Slovenije a, [OMISSIS] par décision [OMISSIS] du 17 mars 2021, sursis à statuer dans la procédure de recours en « Revision » et décidé de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne au sujet de questions de droit de l'Union auxquelles il est confronté. **[Or. 2]**

### **Objet du litige et circonstances de l'affaire dans la procédure au principal**

- 1 La requérante en « Revision », la société Raiffeisen leasing, d. o. o. [ci-après « Raiffeisen leasing »], a conclu avec la société RED, d. o. o. [ci-après « RED »] un contrat de crédit-bail et un contrat de vente d'un bien immobilier (opération dite « *sale-and-lease back* »).
- 2 [La société] RED [OMISSIS] était propriétaire d'un terrain et d'une vieille maison d'habitation à Rožna dolina [Ljubljana]. Elle souhaitait construire à cet endroit un nouveau bien. Afin d'assurer le financement, les parties ont convenu par contrat [OMISSIS] du 19 novembre 2007 (ci-après le « contrat ») que la société Raiffeisen leasing [OMISSIS] ferait l'acquisition du bien immobilier de la société RED [OMISSIS], et qu'elle lui verserait les mensualités du crédit-bail jusqu'au remboursement complet à concurrence de la valeur du terrain et des biens nouvellement construits (1.294.786,56 euros). La valeur de la TVA à hauteur de 110.056,86 euros était inscrite dans ce contrat.
- 3 La société Raiffeisen leasing [OMISSIS] n'a pas établi de facture (séparée) à son cocontractant RED [OMISSIS] sur la base du contrat ; la TVA n'a d'ailleurs été ni facturée ni payée par celle-ci. [La société] RED [OMISSIS] a fait valoir sur la base du contrat le droit à la déduction de la TVA comme si le contrat était une facture ce qu'elle a inclus dans sa déclaration de TVA.
- 4 Les deux sociétés ont alors, comme convenu, conclu trois jours plus tard le contrat de vente [OMISSIS] le 22 novembre 2007 (ci-après le « contrat de vente ») pour le terrain et le vieux bien immobilier. Elles se sont entendues sur un prix comprenant la TVA ; la société RED [OMISSIS] a également établi pour Raiffeisen leasing [OMISSIS] une facture avec TVA.
- 5 Au mois de novembre 2007, la requérante en « Revision », la société Raiffeisen leasing, [OMISSIS] a fait valoir le droit à déduction de la TVA au titre du contrat de vente.
- 6 [La société] RED [OMISSIS] n'ayant pas rempli dans le délai prescrit ses obligations, le contrat été résilié d'un commun accord près de quatre ans plus tard, le 21 octobre 2011. La société Raiffeisen leasing [OMISSIS] a par la suite vendu le bien immobilier à un autre acquéreur à un prix dans lequel la TVA était incluse.
- 7 La société RED [OMISSIS] s'est vue délivrer le 25 juillet 2014 une décision définitive par laquelle son droit à la déduction de la TVA au titre du contrat a été rejeté.

### **Procédure devant les instances administratives :**

- 8 Dans la procédure de contrôle fiscal, il a été constaté (décision d'imposition de premier et de deuxième degré), que la société Raiffeisen leasing [OMISSIS]

(1) aurait dû s'acquitter de la TVA au titre du contrat et (2) n'avait pas le droit de faire valoir la déduction de TVA en vertu du contrat de vente. **[Or. 3]**

- 9 En ce qui concerne le premier point : l'administration fiscale de la République de Slovénie (Finančna uprava Republike Slovenije – ci-après « FURS ») a fondé l'obligation de s'acquitter de la TVA sur l'article 76, paragraphe 1, point 9, de la loi sur la TVA (Zakon o davku na dodano vrednost – ci-après « ZDDV-1 »), qui dispose que « doit payer la TVA toute personne qui indique la TVA dans la facture ». Elle est partie du point de vue que le contrat dans lequel la valeur était indiquée avec la TVA est au fond une facture sur la base de laquelle la [société] RED [OMISSIS] pouvait faire valoir le droit à la déduction de la TVA. L'obligation de payer la TVA est donc née à ce moment-là.
- 10 La FURS a par la suite rendu la décision refusant à la société RED [OMISSIS] le droit à la déduction de la TVA au titre du contrat. Par voie de conséquence, la société Raiffeisen leasing [OMISSIS] a alors obtenu le droit de réduire (régulariser) la TVA facturée, car cette décision de la FURS a écarté le risque de perte de recettes fiscales. Toutefois au cours de cette période (du 3 janvier 2008 au 25 juillet 2014) alors que la société Raiffeisen leasing devait [OMISSIS] de l'avis de la FURS s'acquitter de la TVA elle ne l'a pas fait. Pour cette période, la FURS lui a appliqué des intérêts sur la dette fiscale à hauteur de 50.571,88 euros.
- 11 En ce qui concerne le deuxième point : de l'avis de la FURS, l'opération qui ressort du contrat de vente était, en vertu de la loi, exonérée de TVA car l'article 44, paragraphe 7, ZDDV-1 dispose qu'est « exonérée de TVA la fourniture de biens ou de parties de biens et de terrains sur lesquels se trouvent des biens sauf si la fourniture est effectuée avant que les biens ou parties de biens soient habités ou utilisés pour la première fois ou si la fourniture est effectuée avant que s'écoule un délai de deux ans à compter de la première utilisation ou première habitation. » Les parties au contrat n'ont pas présenté à l'administration fiscale de déclaration d'imposition permettant un assujettissement optionnel de l'opération conformément à l'article 45 ZDDV-1<sup>1</sup>. Le droit de déduction ne pouvait donc pas être invoqué indépendamment du fait qu'une facture avait été établie exposant (indûment) la TVA. La FURS a donc imposé une TVA supplémentaire à hauteur de 44.200,00 euros avec des intérêts de 11.841,97 euros. Selon la FURS, le fait que le bien immobilier a été vendu plus tard (après la résiliation du contrat) à un autre acheteur dans une opération qui a fait l'objet d'une application de la TVA ne pouvait avoir d'incidence là-dessus. L'opération

<sup>1</sup> Aux termes de l'article 45, paragraphe 1, ZDDV-1 (droit d'option pour l'imposition des opérations sur les biens immobiliers) « L'assujetti qui effectue une opération exonérée de TVA en vertu de l'article 44, points 2, 7 et 8 de la présente loi, peut convenir avec le preneur, acquéreur, preneur de leasing ou acheteur du bien immobilier – l'assujetti qui a droit à la déduction de l'intégralité de la TVA – qu'il facturera sur lesdites opérations qui devraient être exonérées de TVA, la TVA aux taux prescrits ». En vertu du paragraphe 2, l'assujetti doit sur demande de l'administration fiscale démontrer l'existence d'un accord écrit sur l'imposition de l'opération portant sur un bien immobilier conclu aux fins du paragraphe 1 de cet article avec l'exécution de la livraison ».

au titre du contrat de vente a été exonérée de TVA et les circonstances postérieures n'ont pas d'incidence là-dessus.

- 12 Le ministère des finances a rejeté le recours de la requérante en « Revision » comme étant dénué de fondement et a confirmé la décision de la FURS en tant qu'instance de premier degré. [Or. 4]

#### **Litige administratif :**

- 13 La société Raiffeisen leasing [OMISSIS] a introduit un recours que le Upravno sodišče (Tribunal administratif, Slovénie) a rejeté essentiellement pour les mêmes motifs tels qu'ils ressortent de la décision de la FURS et du ministère des finances en tant qu'instance de deuxième degré.
- 14 La société Raiffeisen leasing [OMISSIS] a alors introduit contre l'arrêt du Upravno sodišče une demande d'autorisation à former un recours en « Revision » que le Vrhovno sodišče a partiellement accueilli par décision [OMISSIS] du 20 mai 2020, et ce notamment en vue de résoudre une question juridique importante : « Quand une opération bilatérale (contrat) peut-elle être considérée comme une facture au sens de la loi sur la TVA et la directive TVA » ? La société [Raiffeisen leasing] a introduit sur ce fondement le recours en « Revision » sur lequel statut désormais au fond le Vrhovno sodišče.

#### **Résumé :**

- 15 Dans l'affaire en cause, le litige ne porte que sur l'obligation de payer la TVA sur la base d'une facture établie qui pourrait être constituée par le contrat écrit de crédit-bail portant sur un bien immobilier [OMISSIS], conclu par la requérante en « Revision » Raiffeisen leasing [OMISSIS] et sa partie contractante [la société] RED [OMISSIS] le 19 novembre 2007 et dans lequel la valeur de la TVA (à hauteur de 110.056,86 euros) est indiquée.
- 16 Étant donné que la partie défenderesse a considéré qu'une facture faisant apparaître la TVA avait également été établie avec ce contrat, elle a décidé que la requérante en « Revision » était tenue de payer ladite TVA conformément à l'article 76, point 9, ZZDV-1, ce que cette dernière n'a pas effectué au cours de l'exercice fiscal pris en compte.
- 17 Il est important de noter à cet égard que la requérante en « Revision » n'a pas considéré le contrat comme étant une facture au sens du ZDDV-1 et de la directive TVA, mais que l'autre partie contractante, [la société] RED [OMISSIS] a pour sa part utilisé le contrat, ou plus précisément cherché à utiliser le contrat comme une facture pour faire valoir la déduction de la TVA <sup>2</sup>.

<sup>2</sup> D'après les constatations de l'arrêt attaqué, le 25 juillet 2014, l'administration fiscale de la partie défenderesse a délivré dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal au preneur de

- 18 Dans l'arrêt attaqué, le Upravno sodišče a également résumé comme étant correcte la position de la partie défenderesse. La requérante conteste de manière argumentée dans le recours en « Revision » la qualification du contrat en cause comme une facture qui établirait son obligation de payer la TVA sur la base des dispositions légales. Elle a contesté que le contrat conclu puisse être considéré comme une facture par le fait que ledit contrat ne contenait pas tous les éléments essentiels d'une facture (il n'y a aucune indication du taux de TVA ou de la date de livraison du bien) et par conséquent que les conditions formelles sur la base desquelles [Or. 5] l'autre partie contractante, [la société] RED [OMISSIS], pourrait faire valoir le droit à la TVA en amont ne sont pas remplies, raison pour laquelle le risque de perte de ressources fiscales n'existerait pas. D'après les indications de la requérante en « Revision », celle-ci ne se serait liée par le contrat que pour livrer à l'autre partie le bien immobilier dont elle ne disposait pas encore au moment de la conclusion du contrat (elle ne l'a d'ailleurs obtenu que trois jours plus tard) de sorte que le contrat en tant que tel ne démontre pas la livraison d'un bien immobilier. Il découle de ce qui précède que la requérante en « Revision » n'avait pas pour objectif que le contrat serve de facture car dans l'hypothèse où elle aurait eu l'intention de délivrer une facture, elle l'aurait fait avec tous les éléments prescrits tels que l'exige le ZDDV-1. Elle conteste donc la position de la partie défenderesse et du Upravno sodišče selon laquelle le contrat peut déjà être considéré comme une facture au motif qu'il indique l'objet de la livraison, l'assiette d'imposition et le montant. La requérante en « Revision » qualifie cette position d'arbitraire car elle signifierait que toute offre (contrat) dans laquelle ces éléments seraient simplement indiqués serait également considérée comme une facture (en tant que fondement pour l'imposition de la TVA).
- 19 Étant donné que la décision sur le point de savoir si le contrat cité peut être considéré comme une facture dépend de l'interprétation correcte de l'article 203 de la directive TVA, le Vrhovno sodišče en tant que juridiction suprême en République de Slovénie est tenu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question d'interprétation de la directive.

### **Législation pertinente**

- 20 La loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1) contient les dispositions pertinentes suivantes :

#### **Article 67**

(Exercice du droit à déduction)

- (1) Pour exercer le droit à déduction de la TVA, un assujetti doit remplir les conditions suivantes :

leasing [la société] RED [OMISSIS] une décision, par laquelle ce dernier s'est vu retirer le droit de déduction de la TVA ; cela éliminerait également le risque de pertes de ressources fiscales.

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

[...]

## Article 76

(Personnes devant payer la TVA)

(1) Doit payer la TVA : **[Or. 6]**

1. tout assujetti qui effectue une fourniture imposable de biens ou de services, sauf dans les cas où une autre personne est redevable de la TVA en vertu du présent article ;

2. toute personne identifiée à la TVA en Slovénie à laquelle les biens ont été fournis dans les conditions visées à l'article 22 de la présente loi, si cette fourniture est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi en Slovénie ;

3. tout assujetti ou personne morale qui n'est pas un assujetti mais qui est identifiée à la TVA, auquel des services visés à l'article 25, premier alinéa, de la présente loi sont fournis, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi en Slovénie ;

4. une personne à laquelle un bien est fourni si les conditions suivantes sont remplies :

– l'opération imposable est une fourniture de bien effectuée aux conditions de l'article 48, paragraphe 2, de la présente loi,

– la personne à laquelle la fourniture est effectuée est un autre assujetti ou une personne morale qui n'est pas un assujetti, identifiés à la TVA en Slovénie et

– la facture établie par l'assujetti qui n'est pas établi en Slovénie est établie conformément à la présente loi ;

5. toute personne qui effectue une acquisition imposable de biens au sein de l'Union ;

6. en cas d'importation de la marchandise, par le débiteur de la dette douanière déterminé conformément aux dispositions douanières ou par le destinataire de la marchandise ;

7. la personne qui conduit pour les biens à la conclusion des procédures ou possibilités visées aux articles 57 et 58 de la présente loi ;

8. l'assujetti au titre de l'article 76.b de la présente loi ;

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

### **Article 81**

(Obligation d'établir une facture)

[...]

(8) Aux fins de la présente loi, sont considérés comme des factures tous les documents sur papier ou forme électronique qui remplissent les conditions des articles 80.a à 84.a de la présente loi. **[Or. 7]**

[...]

### **Article 82**

(Données obligatoires dans la facture)

(1) L'assujetti qui établit une facture en vertu de l'article 81 de la présente loi doit indiquer dans la facture les données suivantes :

1. la date d'émission de la facture ;
2. un numéro séquentiel qui permet d'identifier la facture ;
3. le numéro d'identification TVA sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;
4. le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ou du preneur sous lequel il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle il est redevable de la TVA ou une livraison de biens en vertu de l'article 46 de la présente loi ;
5. le nom et l'adresse de l'assujetti et de son acquéreur ou preneur ;
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 81, points 4) et 5), de la présente loi si cette date peut être déterminée et est différente de la date d'émission de la facture ;
8. la base d'imposition sur laquelle la TVA est calculée au taux individuel ou à laquelle se rapporte l'exonération, le prix unitaire hors TVA, ainsi que les escomptes, rabais ou ristournes éventuels qui ne sont pas compris dans le prix unitaire ;
9. le taux de TVA ;

10. le montant de TVA, sauf dans les cas où est appliqué un régime particulier pour lequel la présente loi exclut une telle mention ;

11. lorsque le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services émet la facture au nom et pour le compte de l'assujetti, la mention « autofacturation » ;

12. en cas d'exonération, la référence à la disposition applicable de la directive du Conseil 2006/112/CE ou à la disposition correspondante de la présente loi, ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services est exonérée de TVA ; **[Or. 8]**

13. lorsque l'acquéreur de la marchandise ou le preneur du service est redevable de la TVA, la mention « autoliquidation » ;

14. en cas de livraison d'un moyen de transport neuf effectuée dans les conditions prévues à l'article 46, points 1 et 2, de la présente loi, les caractéristiques telles que définies au paragraphe 3, de cet article de la loi ;

15. en cas d'application du régime particulier des agences de voyage, la mention « Régime particulier – agences de voyage » ;

16. en cas d'application d'un des régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, la mention « Régime particulier – Biens d'occasion » ; « Régime particulier – Objets d'art » ou « Régime particulier – Objets de collection et d'antiquité » ;

17. si le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 76, paragraphe 2, de la présente loi, le numéro d'identification TVA de ce représentant fiscal ainsi que son nom et son adresse.

(2) Un assujetti qui n'est pas établi dans l'autre État membre où la TVA est due ou dont l'établissement dans cet État membre ne participe pas à une livraison au sens de l'article 192bis de la directive 2006/112/CE du Conseil, mais qui effectue une livraison de biens ou de services à un destinataire qui est redevable de la TVA, indique uniquement la base d'imposition sur la facture au lieu de toutes les données visées aux points 8, 9 et 10 du premier alinéa du présent article.

### **Article 83**

(Factures simplifiées)

(1) L'assujetti établit une facture simplifiée pour la fourniture de biens ou de services sur le territoire de la Slovénie si :

1. il établit une facture conformément à l'article 81, paragraphe 1, points 1, 4 ou 5 de la présente loi et le montant indiqué dans la facture, sans TVA, n'excède pas 100 euros ou

2. il établit une facture conformément à l'article 81, paragraphe 2, première phrase, de la présente loi ou

3. il rédige un document ou message au titre de l'article 81 de la présente loi.

(2) L'assujetti indique dans la facture simplifiée au moins les données suivantes :

1. la date d'émission de la facture ;

2. un numéro séquentiel qui permet d'identifier la facture ; [Or. 9]

3. le nom et l'adresse de l'assujetti ainsi que le numéro d'identification TVA sous lequel celui-ci a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;

4. la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus ;

5. le montant de la TVA à payer ou les informations nécessaires à son calcul ;

6. une déclaration claire et sans ambiguïté sur la facture originale et des détails spécifiques qui ont été modifiés si la facture est un document visé à l'article 81, paragraphe 9, de la présente loi.

(3) Un assujetti qui établit une facture simplifiée visée au paragraphe 1 du présent article pour un autre assujetti qui a besoin d'une telle facture pour faire valoir la déduction de la TVA, doit également indiquer sur la facture le nom et l'adresse de son acquéreur ou preneur.

(4) Un assujetti ne peut pas émettre de facture simplifiée pour des livraisons de biens ou de services effectuées dans un autre État membre dans lequel la TVA est due ou son établissement dans cet État membre ne participe pas à la livraison au sens de l'article 192bis de la directive du Conseil 2006/112/CE, et la personne redevable de la TVA est la personne à laquelle les biens ont été fournis ou le service fourni.

(5) L'assujetti qui fournit des biens et des services conformément à l'article 76.a de la présente loi doit indiquer sur la facture simplifiée qu'il s'agit d'une autoliquidation.

(6) Si l'assujetti fournit des biens ou des services à différents taux d'imposition, le montant de la TVA doit être indiqué dans la facture simplifiée de manière distincte selon les taux d'imposition.

(7) Si l'assujetti effectue une livraison de biens ou de services pour lesquels une exonération de TVA est prescrite, il doit indiquer sur la facture la disposition applicable de la directive du Conseil 2006/112/CE ou l'article correspondant de la présente loi ou une autre référence indiquant que la livraison de biens ou de services est exonérée de TVA.

(8) Indépendamment du premier paragraphe du présent article, un destinataire de biens ou de services non assujetti à la TVA peut demander à l'assujetti de lui délivrer une facture conformément à l'article 82 de la présente loi si le destinataire en a besoin pour faire valoir un avantage conformément à cette loi (notamment en vertu de l'article 54 de la présente loi).

#### **Article 84**

(Factures papier et électroniques)

- (1) La facture peut être établie sous forme papier ou électronique. **[Or. 10]**
- (2) Une facture électronique aux fins de la présente loi est une facture qui contient les données prescrites conformément à la présente loi et qui est établie et reçue sous quelque forme électronique que ce soit.
- (3) Le destinataire de la facture doit accepter l'utilisation d'une facture électronique.
- (4) L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture sous forme papier ou électronique doivent être assurées dès l'établissement de celle-ci jusqu'au terme de la période de conservation de la facture. Chaque assujetti détermine la méthode pour garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture. Cela peut être assuré par des procédures de contrôle de gestion qui créent une piste d'audit fiable entre la facture et la fourniture de biens ou de services rendus. L'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture électronique peuvent également être assurées par une signature électronique avancée ou par un échange de données informatisé (EDI).
- (5) « L'authenticité de l'origine » de la facture signifie la garantie de l'identité du fournisseur ou de l'auteur de la facture.
- (6) « L'intégrité du contenu » de la facture signifie que le contenu de la facture qui est exigée en vertu de la présente loi n'a pas été modifié après l'établissement.
- (7) Un assujetti qui envoie ou met à disposition d'un même destinataire un ensemble de plusieurs factures électroniques peut fournir les informations communes aux factures individuelles une unique fois si toutes les informations sont disponibles pour chaque facture.

#### **Article 84 a**

(Monnaie sur la facture)

Le montant de la facture peut être indiqué dans n'importe quelle monnaie, l'assujetti devant exprimer en euros le montant de la TVA à payer ou à régulariser.

## Questions liées au droit de l'Union

### Établissement et signification de la facture

- 21 La présente affaire soulève la question de l'interprétation du fait générateur de l'obligation de payer la TVA, celle-ci reposant sur la circonstance que l'auteur de la facture y a indiqué la TVA ainsi que le dispose l'article 203 de la directive TVA que la République de Slovénie a transposé dans les mêmes termes dans son ordre juridique à l'article 76, point 9, ZDDV-1. L'interprétation correcte de cette disposition du ZDDV-1 dépend donc entièrement de l'interprétation correcte de la disposition citée de la directive. **[Or. 11]**
- 22 L'obligation en cause au titre de l'article 203 de la directive TVA est d'après la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») indépendante de l'existence matérielle de l'opération imposable tant que l'éventuelle irrégularité n'est pas écartée aux conditions au titre de la directive citée<sup>3</sup>. L'objet de cette disposition est d'assurer l'efficacité et la neutralité du système de TVA afin que le risque de perte de recettes fiscales ne se réalise pas du fait que le destinataire d'une facture mentionnant indûment la TVA pourrait utiliser ladite facture pour faire valoir le droit à la déduction<sup>4</sup>.
- 23 Pour la naissance de ladite obligation de payer la TVA, il convient donc de partir de la constatation qu'une facture a été établie dans le sens prévu par la directive TVA et le ZDDV-1. Si une telle facture n'a pas été établie, l'obligation de payer la TVA ne peut logiquement pas naître. L'article 218 de la directive TVA est à cet égard important ; il dispose qu'aux fins de la directive, les États membres reconnaissent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous forme électronique qui remplissent les conditions fixées dans ce chapitre (chapitre 3, facturation). Le ZDDV-1 a transposé la disposition citée de la directive TVA à l'article 81, paragraphe 8, ZDDV-1<sup>5</sup>.
- 24 À cet égard, le Vrhovno sodišče se pose cependant la question de savoir si un document qui ne contient pas toutes les données obligatoires que doit avoir une facture en vertu des articles 226 à 230 de la directive TVA (articles 82 à 84bis ZDDV-1), peut conduire pour une personne qui a établi ce document à la naissance de l'obligation de payer la TVA et quelles sont les données qui peuvent en tout état de cause fonder l'existence d'une facture et l'obligation de payer la TVA au sens de l'article 203 de la directive TVA.
- 25 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la directive TVA autorise aussi la naissance de cette obligation sur la base de l'article 203 dans l'hypothèse où la

<sup>3</sup> Ainsi, par exemple, arrêt du 31 janvier 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55.

<sup>4</sup> Ainsi, arrêt du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, point 29.

<sup>5</sup> [OMISSIS]

facture ne contient pas toutes les données que la directive exige aux articles 226 et suivants. L'obligation de payer la TVA du fait de l'établissement d'une facture mentionnant la TVA peut d'après la jurisprudence actuelle également naître même si la facture ne contient pas l'une des données que prescrit la directive TVA et si, par exemple, il n'y a pas d'indication du lieu de prestation du service sur la base duquel la facture a été établie car cette donnée n'est pas importante pour la naissance d'une telle obligation fiscale<sup>6</sup>. Cette interprétation est également confirmée par la jurisprudence dans les autres États membres de l'Union européenne<sup>7</sup>.

- 26 Il ressort de même de l'interprétation grammaticale de l'article 203 de la directive TVA que la condition de naissance de ladite obligation est une facture sur laquelle figure la TVA ; à cet égard, il n'est pas fait explicitement référence dans cette disposition de la directive TVA à la satisfaction de toutes les conditions formelles [Or. 12] de la facture comme l'impose l'article 178, sous a), de la directive TVA pour faire valoir le droit à déduction de la TVA en cas de livraison de bien ou de prestation de services par un autre assujetti<sup>8</sup>. L'interprétation téléologique suit la même voie, car l'objectif de faire naître l'obligation sur la (seule) base de la facture établie mentionnant la TVA conformément à l'article 203 de la directive TVA est de prévenir le risque de perte de recettes fiscales qui pourrait survenir du fait qu'un tel document est utilisé par un autre assujetti comme fondement pour faire valoir le droit à déduction. Il serait contraire à l'objectif de la disposition citée que l'auteur d'une telle facture puisse faire échec à la naissance de l'obligation précitée en omettant simplement dans cette facture l'une des composantes prescrites. Le risque de perte de recettes fiscales naît en effet dès le moment où le document contient les éléments de base d'une facture aux fins de la TVA et fait naître l'apparence qu'il s'agit d'un fondement permettant au preneur de déduire la TVA en amont qui y figure<sup>9</sup>.
- 27 Il semble donc qu'il ne soit pas nécessaire pour la naissance de l'obligation de payer la TVA du fait qu'une personne déterminée a établi une facture, que la facture soit explicitement désignée comme telle et qu'elle contienne toutes les

<sup>6</sup> Voir arrêt du 18 juin 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, points 26 et suivants.

<sup>7</sup> Voir, par exemple, l'arrêt du Bundesfinanzhof allemand (Cour fédérale des finances, Allemagne), V R 39/09 du 17 février 2011.

<sup>8</sup> En vertu de l'article 178 de la directive TVA, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes pour faire valoir le droit à déduction : (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 ; y correspond l'article 67, sous a), ZDDV-1 qui dispose que pour faire valoir le droit à déduction de la TVA conformément à l'article 63, paragraphe 1, sous a), de cette loi l'assujetti doit avoir en ce qui concerne la livraison de biens ou la prestation de services « une facture établie conformément aux articles 80.a à 84.a de la présente loi ».

<sup>9</sup> Ainsi, explicitement, le Bundesfinanzhof allemand dans l'arrêt V R 39/09 du 17 février, point 24.

données prescrites par la directive TVA (par exemple au titre de l'article 226 de la directive TVA).

- 28 S'avère donc correcte l'interprétation selon laquelle il suffit pour la naissance de l'obligation en vertu de l'article 203 de la directive TVA que le document fasse objectivement ressortir la volonté clairement exprimée de l'auteur qu'il s'agisse d'une facture liée à une opération déterminée et qui peut raisonnablement créer chez le destinataire de la facture la présomption qu'il peut sur cette base déduire la TVA en amont. Les éléments cités qui en règle générale le permettent sont l'indication de l'auteur et du destinataire de la facture, la description de l'opération et la valeur de la livraison de biens ou fourniture de services qui expose le montant de la TVA que le destinataire doit payer <sup>10</sup>. Les autres données et circonstances peuvent également satisfaire cette condition ce qui doit être constaté dans chaque cas individuel et dans le cadre de cette appréciation – tout comme lors de l'invocation du droit de déduction de la TVA <sup>11</sup> – les autres attestations auxquelles ce document (facture) renvoie ou qui sont dans ce contexte disponibles <sup>12</sup> sont tout particulièrement prises en compte. **[Or. 13]**
- 29 Cette interprétation requiert cependant une clarification supplémentaire si et à quelles conditions un contrat écrit entre deux parties contractantes qui concerne une opération soumise à la TVA (par exemple une livraison de biens ou une prestation de services) peut être considéré comme une facture au sens de l'article 203 de la directive TVA.
- 30 Il faut à cet égard également partir du fait qu'un contrat, en tant qu'opération relevant du droit des obligations, peut se distinguer d'une facture car il peut ne constituer que la base juridique de l'opération objet de la TVA facturée, mais le vendeur ou fournisseur des services est sur cette base, conformément à la directive TVA (ou le ZDDV-1), tenu d'établir la facture dès qu'intervient le fait générateur (voir par exemple article 63 de la directive TVA). De même, les éléments fondamentaux qui caractérisent le document comme une facture peuvent recouvrir les éléments fondamentaux que doit avoir un contrat de livraison de biens ou de prestation de services (*essentialia negotii*). Par conséquent, le seul fait que le contrat cite les parties contractantes, définit l'objet du contrat et indique la valeur de la livraison de biens ou de la prestation de services ou la valeur de la TVA y figurant, ne saurait en soi signifier que le contrat est toujours aussi une facture au sens de la directive TVA ou du ZDDV-1. L'indication du montant de la TVA dans

<sup>10</sup> Voir en ce sens aussi l'arrêt du Bundesfinanzhof allemand, V R 29/14 du 19 novembre 2014.

<sup>11</sup> L'administration fiscale ne saurait refuser le droit à la déduction de la TVA simplement parce que la facture ne satisfait pas aux conditions fixées à l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA si ladite facture contient toutes les données sur la base desquelles il est possible de vérifier sur les conditions de fond concernant ce droit sont remplies ; voir arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, points 42 et 43.

<sup>12</sup> Ainsi aussi la jurisprudence du Bundesfinanzhof allemand, par exemple, arrêt XI R 5/18 du 26 juin 2019 (ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0), point 28.

le contrat lui-même est en effet importante afin d'assurer la clarté des rapports contractuels et le montant du paiement dû car en l'absence d'indication de l'obligation de payer la TVA pour un montant déterminé, il convient de considérer d'après la jurisprudence en République de Slovénie que la taxe est déjà incluse dans le montant contractuel cité <sup>13</sup>.

- 31 Eu égard à ce qui précède, le Vrhovno sodišče se demande si un contrat peut être considéré comme une facture au sens de l'article 203 de la directive TVA uniquement lorsqu'il fait objectivement ressortir la volonté clairement exprimée par le vendeur ou prestataire de services en tant que partie contractante qu'il s'agisse d'une facture liée à une opération déterminée qui peut raisonnablement faire naître chez l'acheteur la présomption qu'il peut, sur son fondement, déduire la TVA en amont. Cela pourrait être constaté sur la base d'une clause contractuelle expresse qui le définit comme tel (par exemple que le contrat vaut facture), mais éventuellement aussi dans l'hypothèse où les circonstances de l'opération juridique et les caractéristiques mêmes du contrat font ressortir des faits qui peuvent être clairement constatés et démontrant que la facture établie sur la base de ce contrat n'était pas prévue en tant que document spécial <sup>14</sup>. Le Vrhovno sodišče se pose donc conformément à ce qui précède la question de savoir [Or. 14] s'il est correct d'interpréter l'article 203 de la directive [TVA] en ce sens, que ce n'est que dans les cas cités que l'on peut considérer que le contrat conclu est (également) une facture indiquant la TVA faisant naître l'obligation de payer la TVA sur la base de l'article 203 de la directive TVA (article 76, paragraphe 1, point 9, ZDDV-1).<sup>15</sup>

### Questions préjudicielles :

- 32 Eu égard aux considérations qui précèdent, le Vrhovno sodišče pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

<sup>13</sup> Dans les cas où les parties ne mentionnent pas la TVA lors de la conclusion du contrat (d'entreprise ou de vente) et de la fixation du prix contractuel, il est considéré qu'elle est incluse dans le prix. La charge de la preuve du contraire repose sur la partie qui soutient qu'un accord a été convenu en ce sens que la TVA n'est pas incluse dans le prix contractuellement fixé ; voir, par exemple, arrêt du Višje sodišče v Ljubljani (Cour d'appel de Ljubljana) II Cpg 553/2017 du 11 juillet 2017 (ECLI:SI:VSLJ:2017:II.CPG.553.2017). Dans l'hypothèse où il en va d'un assujettissement optionnel en vertu de l'article 45 ZDDV-1, la jurisprudence considère que la détermination du régime fiscal de soumission à la TVA est une composante essentielle du contrat, voir arrêt du Vrhovno sodišče II Ips 46/2020 du 20 novembre 2020 (ECLI:SI:VSRS:2020:II.IPS.46.2020).

<sup>14</sup> Du point de vue du droit civil, la facture est simplement la confirmation de ce qui a été convenu et constitue donc un document unilatéral qui a une valeur probante distincte, mais la naissance de l'obligation n'est en rien liée à l'établissement de la facture. L'obligation naît avec la conclusion de l'opération qui est conclue lorsque les parties s'accordent sur ses composantes essentielles (article 15 du code des obligations) ; arrêt du Višje sodišče v Ljubljani, II Cp 1302/2019 du 25 septembre 2019 (ECLI: SI:VSLJ:2019:11.CP.1302.2019).

<sup>15</sup> Cela est manifeste dans le cas de dispositions contractuelles expresses en ce sens que le contrat vaut facture, mais cela n'est pas une condition nécessaire à une telle appréciation.

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

**S'il n'en va pas ainsi,**

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

**Plus concrètement,**

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

[OMISSIS]

DOCUMENT D'ÉVALUATION