



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Septembre 2021

JURISPRUDENCE

TVA : le Conseil d'Etat rappelle le nécessaire formalisme des notes d'avoir tout en adoptant une position équilibrée

Arrêt du Conseil d'Etat du 12 juillet 2021, n° 433977, Sté Linpac Packaging Provence

Source : Légifrance [CE du 12 juillet 2021, n° 433977, Sté Linpac Packaging Provence](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

Le Conseil d'Etat rappelle le nécessaire formalisme des notes d'avoir tel qu'il est issu des textes applicables en la matière.

Pour autant, il rappelle que des omissions ou erreurs entachant ces documents ne font pas obstacle au droit à la récupération de la TVA lorsque les pièces produites par le redevable, qu'il s'agisse des notes d'avoir elles-mêmes ou de tout autre élément, permettent d'établir le bien-fondé de sa demande.

En l'espèce, il rejette le pourvoi formé par la société eu égard au libellé des notes d'avoir et aux éléments apportés, jugés insuffisants.

Résumé Légifrance :

« 1) Il résulte de l'article 289 du code général des impôts (CGI) que la modification d'une facture initiale, qu'elle prenne la forme d'une facture rectificative ou d'une note d'avoir, est assimilée à une nouvelle facture devant comporter les mentions énumérées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code.,,2) Cependant, des omissions ou erreurs entachant une facture rectificative ou une note d'avoir ne font pas obstacle au droit à la récupération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur le fondement du 1 de l'article 272 du CGI en cas d'opération annulée, résiliée, définitivement impayée ou de rabais postérieur à l'opération facturée lorsque les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien-fondé de sa demande. ».

LES FAITS

La société Linpac Packaging Provence, qui a exercé une activité de fabrication et vente de produits d'emballages alimentaires, a présenté, le 21 décembre 2012, une demande de remboursement d'un crédit de TVA résultant de l'émission de deux notes d'avoir établies le même jour à destination de son principal client pour des opérations réalisées en 2008.

Cette demande a été rejetée par l'administration fiscale, qui estimait que la société avait insuffisamment justifié l'émission de ces deux avoirs. et la société a porté le litige devant le Tribunal administratif de Marseille, qui a rejeté sa requête.

Saisie par la société, la Cour Administrative d'Appel de Marseille, par un premier arrêt du 1^{er} juin 2017, a rejeté l'appel ainsi formé.

La Cour estimait en effet que, ayant passé en charges exceptionnelles en 2012 le reliquat de crédit de taxe non remboursé, la société ne pouvait obtenir le remboursement qu'elle sollicitait dès lors que ce crédit avait été annulé comptablement.

Le Conseil d'Etat, par un arrêt du 21 décembre 2018, a cassé cette décision, jugeant que le traitement comptable d'une créance de TVA, même erroné ou injustifié, était sans incidence sur le droit du contribuable de justifier de l'existence de cette créance auprès du Trésor public.

L'affaire a ainsi été renvoyée devant la CAA de Marseille, qui a de nouveau rejeté l'appel, jugeant désormais que l'absence de certaines mentions sur les avoirs faisait nécessairement obstacle au droit au remboursement du crédit de TVA.

La société Linpac Packaging Provence s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'Etat contre ce nouvel arrêt de la CAA du 27 juin 2019.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions des articles 272 et 289 du CGI, et de l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code.

[Article 272 :](#)

" La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. (...) / L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification préalable de la facture initiale ".

[Article 289 :](#)

" I. - 1. Tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers : (...) / 5. Tout document ou message qui modifie la facture initiale, émise en application de cet article ou de l'article 289 bis, et qui fait référence à la facture initiale de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Il doit comporter l'ensemble des mentions prévues au II. / (...) / II. - Un décret en Conseil d'Etat fixe les mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture. Ce décret détermine notamment les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la taxe sur la valeur ajoutée. (...) ".

[Article 242 nonies A de l'annexe II :](#)

"Les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures en application du II de l'article 289 du code général des impôts sont les suivantes : / (...) / 8° Pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ; / (...) / 11° Le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ... ".

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Dans un premier temps, le Conseil d'Etat estime que, si la modification d'une facture initiale est assimilée à une nouvelle facture (article 289), et que la facture rectificative ou la note d'avoir doit comporter les mentions énumérées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, des omissions ou erreurs entachant ce document ne font pas obstacle au droit à la récupération de la TVA lorsque les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien-fondé de sa demande.

Aussi juge-t-il bon d'annuler l'arrêt de la CAA de Marseille qui considérait que l'absence de certaines mentions sur les notes d'avoir n'était pas conforme aux exigences de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, et que cela faisait **nécessairement** obstacle au droit au remboursement de la TVA.

NB : la Cour mentionnait que les notes d'avoir (l'une concernant des produits non livrés, l'autre un rabais de fin d'année) comportaient la référence aux numéros des factures initiales, mais n'apportaient pas de précisions quant à la dénomination, la quantité, le prix hors taxe et le taux de TVA applicable aux biens livrés (produits non livrés), ni d'information sur le montant total du chiffre d'affaires hors taxes et de la taxe due après application de la réduction de prix (rabais de fin d'année).

S'agissant d'un second pourvoi, il incombait au Conseil d'Etat de régler l'affaire au fond, sans la renvoyer une nouvelle fois devant la Cour.

Aussi la Haute Assemblée procède-t-elle à l'analyse des notes d'avoir concernées afin de s'assurer qu'elles permettent d'établir le bien-fondé de la demande de la société, sans pour autant appliquer de manière rigide les dispositions de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Le Conseil d'Etat observe en premier lieu que les deux notes d'avoir font référence aux treize **mêmes** factures qu'elles modifient, et sont établies au bénéfice d'une **même** société **Linpac Distribution**.

L'examen plus précis des notes révèle que :

- ⇒ la première note, relative à un excédent de facturation en 2008 par rapport aux produits effectivement livrés, ni aucune autre pièce du dossier, ne permettent de connaître la dénomination, le nombre et les prix des produits non livrés,
- ⇒ s'il est vrai qu'elle concerne une remise commerciale s'appliquant globalement à un montant de chiffre d'affaires réalisé sur une période donnée auprès d'un même client et non à certaines opérations déterminées, la seconde, accordant une remise de 12 % sur tous les produits livrés et facturés «hors barquettes XPS », ni aucune autre pièce du dossier, ne permettent de déterminer si le montant total de la remise figurant sur cette note a été calculé à partir des montants des factures rectifiés par l'autre note d'avoir du même jour au titre d'erreurs de facturation et non sur la base des montants des factures initiales.

A supposer même que ce soit le cas, il était également impossible de vérifier dans quelle mesure la remise de 12 % était applicable à tout ou partie de ces montants rectifiés.

Le Conseil d'Etat considère par conséquent que les notes d'avoir ne comportaient pas les informations indispensables pour statuer sur le droit à remboursement du crédit de TVA demandé.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat rejette donc le pourvoi de la société, et confirme ainsi la décision du Tribunal administratif.

COMMENTAIRES

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat renvoie en quelque sorte dos à dos la Cour Administrative d'Appel et la société.

Il critique en effet la décision de la Cour en ce qu'elle s'est trop attachée à la lettre de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI en se montrant ainsi trop formaliste,

Il rappelle ainsi que des omissions ou erreurs entachant un document ne font pas obstacle au droit à la récupération de la TVA lorsque les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien-fondé de sa demande, faisant ainsi référence à sa propre jurisprudence relative aux mentions requises d'une facture pour l'exercice du droit à déduction ([CE du 26 mars 2012. N° 32633. Sté CERP Lorraine](#)).

Cette position est au demeurant conforme aux objectifs de la sixième directive 77/368/CEE du 17 mai 1977, et partagée par la jurisprudence communautaire :

[CJUE 15-9-2016 aff. 516/14](#) :

« ... L'article 178, sous a), de la directive 2006/112 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 taxe sur la valeur ajoutée 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... ».

et [CJUE ord. 13-12-2018 aff. 491/18](#) :

« ... L'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 226 de 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités fiscales nationales refusent à l'assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée en amont au seul motif que les factures établies comportent une erreur relative à l'identification des marchandises faisant l'objet des transactions concernées, et ce alors même que l'assujetti a, avant que les autorités fiscales ne prennent de décision à son égard, fourni à ces dernières les documents et explications nécessaires à la détermination de l'objet réel de ces transactions et attestant de la réalité de celles-ci... ».

Voir également arrêts [CJUE du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 38](#), et du [19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 41](#).

CONCLUSION

Même si on constate que le Conseil d'Etat fait preuve de pragmatisme au regard de l'application des textes en la matière, et notamment des dispositions de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, on peut considérer que la notion ainsi dégagée des « *informations indispensables pour que le droit à déduction soit établi* » comporte une certaine part de subjectivité.

Aussi semble-t-il prudent, lorsqu'il s'agit notamment d'établir des notes d'avoir, et particulièrement au bénéfice d'entreprises liées comme c'était le cas dans l'espèce présente, de s'attacher autant que possible à y faire figurer toutes les mentions figurant dans l'article précité.

En effet, la relative indulgence du Conseil d'Etat et de la jurisprudence communautaire, qui s'attache au principe de neutralité de la TVA, n'est plus de mise en cas de suspicion de fraude (voir par exemple [CJUE, 28 juillet 2016, aff. C-332/15](#)).