ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
26 octobre 1995 *

Dans l'affaire C-144/94,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la Commissione tributaria centrale et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Ufficio IVA di Trapani

et

Italittica SpA,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 10, paragraphe 2, de 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 (JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. D. A. O. Edward, président de chambre, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), C. Gulmann, P. Jann et L. Sevón, juges,

* Langue de procédure: l'italien.

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement italien, par M. le professeur Luigi Ferrari Bravo, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et M. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

— pour le gouvernement français, par M^me^ Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. Stephen Braviner, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assisté de M^me^ Vivien Rose, barrister,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la partie défenderesse, représentée par M. F. Rocca, dottore commercialista, du gouvernement italien, du gouvernement français, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. A. W. H. Charles, barrister, et de la Commission, représentée par M. E. de March, conseiller juridique, en qualité d'agent, à l'audience du 8 juin 1995,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 juillet 1995,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 24 mars 1994, parvenue à la Cour le 26 mai suivant, la Commissione tributaria centrale a posé, en application de l'article 177 du traité CE, trois questions sur l'interprétation de l'article 10, paragraphe 2, de 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la « directive »).

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant la société Italittica (ci-après « Italittica ») à l'Ufficio IVA di Trapani (ci-après l'« Ufficio »).

3 Italittica, qui exploite des installations de pisciculture, a conclu deux contrats avec la société Sangiovanni Industrie Riunite (ci-après « Sangiovanni »), en vue de la construction d'un bâtiment destiné à l'exercice de ses activités. Sangiovanni a ainsi délivré trois factures et, pour le solde, a émis, le 17 octobre 1980, une facture proforma d'un montant de 338 215 680 LIT, sans faire mention de la TVA.

4 Lors d'un contrôle fiscal, il a été constaté qu'Italittica avait inscrit ce bâtiment dans la comptabilité relative à l'année 1980 et avait indiqué sa dette envers Sangiovanni sous la rubrique « fournisseurs pour factures à recevoir », sans faire mention de la TVA. L'Ufficio a considéré qu'Italittica avait commis une infraction à l'article 41, quatrième alinéa, du décret du président de la République n° 633/72, du 26 octobre

1972, relatif à l'institution et à la réglementation de la TVA (GURI n° 292 du 11 novembre 1972, ci-après le « DPR »), et lui a en conséquence infligé une amende de 94 700 000 LIT.

5 Il résulte en effet de l'article 41, quatrième alinéa, du DPR, dans sa version applicable au moment des faits, que:

« Le cessionnaire ou le commettant qui, dans l'exercice de son activité, de son métier ou de sa profession, a acquis des biens ou des services, sans qu'aucune facture soit émise ou avec l'émission d'une facture irrégulière de la part de la personne qui a l'obligation de l'établir, est tenu de régulariser l'opération de la façon suivante:

a) s'il n'a pas reçu la facture dans le délai de quatre mois suivant la date à laquelle l'opération a été effectuée, il doit présenter dans le délai de 30 jours suivant l'échéance du délai précité, au bureau compétent en ce qui le concerne, un document en double exemplaire comportant les indications prescrites ... et doit verser en même temps l'impôt correspondant;

... »

6 C'est dans ces conditions qu'Italittica a introduit, devant la Commissione tributaria di primo grado, un recours dans lequel elle faisait valoir, sur le fondement de l'article 6, troisième alinéa, du DPR, que la taxe n'était pas exigible, dès lors qu'elle n'avait pas encore réglé le solde. En effet, il résulte de cette disposition que: « Les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment du paiement de la contrepartie. » Selon Italittica, le document

proforma ne constituait pas une facture, mais uniquement un document émis en vue de prouver la dette correspondant à l'état d'avancement des travaux et d'obtenir une subvention des autorités régionales.

7 Italittica ayant obtenu gain de cause, l'Ufficio a interjeté appel de cette décision devant la Commissione tributaria di secondo grado di Trapani qui l'a confirmée.

8 Dans le cadre du recours introduit par l'Ufficio contre cette dernière décision, la Commissione tributaria centrale a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 10, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE du Conseil permet-il aux États membres de prévoir que l'"encaissement du prix' est le fait qui, pour toutes les prestations de services, rend la taxe 'exigible'?

2) L'État membre qui fait usage de la 'dérogation' visée à l'article 10, paragraphe 2, précité, est-il tenu de prévoir 'un délai déterminé à compter de la date du fait générateur' au cours duquel la facture ou le document en tenant lieu doit être délivré alors que l'"encaissement du prix' n'a pas encore eu lieu?

3) L'État membre qui fait usage de la 'dérogation' précitée est-il tenu d'arrêter des dispositions prévoyant l'établissement de documents ou de relevés au sujet de la prestation achevée et de la somme due en contrepartie chaque fois que la facture ou le document en tenant lieu n'a pas été délivré ou que l'"encaissement du prix' n'a pas eu lieu? »

Sur la première question

9 Il convient de rappeler que, selon l'article 10, paragraphe 2, de la directive, « Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. » Le même paragraphe prévoit des règles particulières en cas de livraison de biens et de prestation de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, ainsi qu'à des versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée et, en son troisième alinéa, dispose:

« Par dérogation aux dispositions ci-dessus, les États membres ont la faculté de prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis:

— soit au plus tard lors de la délivrance de la facture ou du document en tenant lieu,

— soit au plus tard lors de l'encaissement du prix,

— soit, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur. »

10 C'est dans le cadre de cette dérogation que l'article 6, troisième alinéa, du DPR prévoit que les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment du paiement de la contrepartie.

11 La juridiction nationale émet des doutes quant à la compatibilité de la réglementation italienne avec la directive. A cet égard, elle observe, en substance, qu'une dérogation n'est possible qu'au profit de « certaines opérations » (ou certains types de services) ou de « certaines catégories d'assujettis » seulement. Plusieurs dispositions de la directive démontreraient qu'en principe le paiement de la contrepartie ne constitue pas le fait générateur de la taxe ou son exigibilité et les articles 2 et 4, paragraphes 1 et 2, de la directive, qui définissent la notion d'« assujetti », excluent que celui-ci puisse être considéré comme un simple percepteur de la taxe qui lui a été payée antérieurement par le preneur du bien ou du service, sur lequel il l'avait répercuté. Au contraire, la directive envisage la répercussion de la taxe dans les dispositions relatives au droit à déduction. Enfin, la prise en considération du moment où le paiement est effectué comme date d'exigibilité de la TVA sur toutes les prestations de services pourrait conduire les prestataires et les preneurs de services à s'entendre pour situer le moment d'exigibilité dans la période d'imposition qui leur convient le mieux.

12 La Commission estime que la République italienne ne pouvait pas inclure dans la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive toutes les prestations de services. Son argumentation est fondée, en substance, d'une part, sur le texte de cette disposition, qui doit faire l'objet d'une interprétation stricte dès lors qu'elle constitue une dérogation à la règle selon laquelle la taxe est exigible au moment de la livraison du bien ou de la prestation de services, et, d'autre part, sur l'article 11, lettre C, de la directive.

13 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

14 En effet, même si, comme le soutient la Commission, l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive devait être interprété restrictivement, il convient de relever, ainsi que l'a observé à juste titre le gouvernement français, que l'ensemble

des opérations mentionnées dans cette disposition est constitué de prestations de services et de livraisons de biens. Dans cet ensemble, les prestations de services constituent un sous-ensemble homogène. L'expression « certaines opérations », qui ne comporte aucune restriction particulière, permet donc de viser l'ensemble des prestations de services.

15 Il convient de relever à cet égard que l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303), ainsi que la proposition de la Commission de la sixième directive (supplément 11/73 au *Bulletin des Communautés européennes*, p. 13) ne prévoyaient que de rares exceptions à la règle selon laquelle la taxe est exigible au moment où le service est effectué. Ainsi que l'avocat général l'a relevé au point 22 de ses conclusions, le fait que le législateur communautaire a largement étendu le champ des dérogations admissibles permet de supposer qu'il a entendu laisser aux États membres un large pouvoir d'appréciation. Lors de l'audience, le gouvernement français a fait valoir que le Conseil avait adopté l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive de manière à ce que certains États membres, tels que la République italienne et la République française, puissent conserver leur législation, qui prévoit que la taxe sur les services est exigible lors du paiement.

16 L'article 11, lettre C, paragraphe 1, de la directive, invoqué par la juridiction nationale et la Commission, n'impose pas une interprétation différente.

17 En effet, cette disposition, aux termes de laquelle « en cas de ... non-paiement total ou partiel ... après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États

membres », est conçue dans le cadre de l'application du régime général mais, comme le gouvernement du Royaume-Uni l'a relevé, peut être appliquée, par analogie, dans des cas où la taxe devient exigible à l'encaissement du prix, notamment pour permettre des ajustements du montant de la taxe à facturer afin de tenir compte de remboursements ou de rabais octroyés après le paiement.

18 Quant à l'article 22, paragraphe 3, sous a), de la directive, qui impose à l'assujetti d'émettre une facture ou un document en tenant lieu, il n'est pas incompatible avec le fait que la taxe devient exigible lors de l'encaissement du prix. En effet, si tel était le cas, cette disposition ferait obstacle à la disposition de l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, dont la République italienne s'est prévalue, même de manière limitée à des cas très précis.

19 Pour la même raison, l'argument selon lequel, lorsque la taxe est exigible lors de l'encaissement du prix, l'assujetti devient simple percepteur de la taxe, ce qui serait contraire à la nature de la taxe, ne saurait écarter l'interprétation de l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, en ce sens qu'il permet de fixer pour toutes les prestations de services le moment de l'exigibilité de la taxe lors de l'encaissement du prix.

20 Enfin, s'agissant de la possibilité de certaines fraudes, il y a lieu de relever que même le régime qui rend la taxe exigible au moment où la prestation de services est effectuée permet aux prestataires et aux preneurs de services de choisir ce moment en fonction de leurs propres intérêts. En tout état de cause, l'intérêt du prestataire de recevoir le paiement du service rendu et le fait que, selon l'article 17, paragraphe 1, de la directive, le droit de déduire la taxe prend naissance lorsque celle-ci devient exigible limitent les cas dans lesquels le paiement est reporté dans le but de différer le moment d'exigibilité de la taxe.

21 Il convient donc de répondre à la première question que l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive permet aux États membres de prévoir que l'encaissement du prix est le fait qui, pour toutes les prestations de services, rend la taxe exigible.

Sur la deuxième question

22 Il y a lieu de relever à cet égard que, lorsqu'un État membre opte pour la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, premier tiret, de la directive, c'est-à-dire qu'il rend la taxe exigible au plus tard lors de la délivrance de la facture ou du document en tenant lieu, il a la faculté, prévue au troisième tiret, de prévoir que la taxe devient exigible, « en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur ».

23 Ainsi que la Commission l'a fait valoir à juste titre, si une telle faculté n'a pas été prévue lorsqu'un État membre opte pour la dérogation prévue au deuxième tiret, cela résulte vraisemblablement du fait que le législateur communautaire a considéré que l'intérêt d'un opérateur économique à encaisser la contrepartie du service effectué représentait un encouragement suffisant pour assurer le paiement rapide de la prestation.

24 Il convient donc de répondre à la deuxième question qu'un État membre qui fait usage de la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive n'est pas tenu de prévoir « un délai déterminé à compter de la date du fait générateur », délai au cours duquel la facture ou le document en tenant lieu doit être délivré alors que l'encaissement du prix n'a pas encore eu lieu.

Sur la troisième question

25 Il convient de relever à cet égard que, en dehors de l'obligation générale pour l'assujetti, inscrite à l'article 22, paragraphe 2, de la directive, de tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe et son contrôle par l'administration fiscale, la directive ne fait aucune obligation aux États membres d'imposer l'établissement de documents ou de relevés autres que « la facture, ou un document en tenant lieu » prévu au paragraphe 3, sous a), du même article. Conformément à l'article 22, paragraphe 8, il appartient aux États membres de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

26 Ainsi que l'avocat général l'a observé au point 41 de ses conclusions, l'existence de ce large pouvoir d'appréciation est justifié dans la mesure où les États membres doivent tenir compte des dimensions des entreprises et de leur type d'activités ainsi que des exigences résultant des diverses législations en matière de droit des sociétés et d'impôts directs.

27 Dans ces circonstances, la directive ne saurait être interprétée en ce sens qu'elle impose certains documents et relevés chaque fois que la facture ou le document en tenant lieu n'a pas été délivré ou que l'encaissement du prix n'a pas eu lieu.

28 Il convient donc de répondre à la troisième question que l'État membre qui fait usage de la dérogation précitée n'est pas tenu d'arrêter des dispositions prévoyant l'établissement de documents ou de relevés au sujet de la prestation achevée et de la somme due en contrepartie chaque fois que la facture ou le document en tenant lieu n'a pas été délivré ou que l'encaissement du prix n'a pas eu lieu.

Sur les dépens

29 Les frais exposés par les gouvernements italien, français et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la Commissione tributaria centrale, par ordonnance du 24 mars 1994, dit pour droit:

1) L'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la 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, permet aux États membres de prévoir que l'encaissement du prix est le fait qui, pour toutes les prestations de services, rend la taxe exigible.

2) Un État membre qui fait usage de la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive 77/388 n'est pas tenu de prévoir « un délai déterminé à compter de la date du fait générateur », délai au cours duquel la facture ou le document en tenant lieu doit être délivré alors que l'encaissement du prix n'a pas encore eu lieu.

3) **L'État membre qui fait usage de la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive 77/388 n'est pas tenu d'arrêter des dispositions prévoyant l'établissement de documents ou de relevés au sujet de la prestation achevée et de la somme due en contrepartie chaque fois que la facture ou le document en tenant lieu n'a pas été délivré ou que l'encaissement du prix n'a pas eu lieu.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 octobre 1995.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

D. A. O. Edward