CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 6 AVRIL 1976 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

En 1964, la société Ferrovia del Renon de Bolzano et la société Mazzalai de Trente ont conclu, sur la base d'une adjudication, un contrat relatif à la construction d'un téléphérique près de Bolzano. Les travaux ont été terminés en 1967 et jusqu'a cette date plusieurs acomptes ont été versés. Un litige a surgi par la suite, notamment à propos du montant du coût total de l'opération et du solde corrélatif. Le litige a été réglé par une décision exécutoire rendue le 10 décembre 1972 par la cour d'appel de Trente, qui a chiffré le solde qui restait encore à payer. Le paiement a été effectué par la suite postérieurement au 31 décembre 1972.

Cette date est importante car, ainsi que le prévoyait la quatrième directive 71/401 du 20 décembre 1971, le système de la taxe sur la valeur ajoutée a été introduit en Italie le 1er janvier 1973 par la loi d'habilitation nº 825 du 9 octobre 1971 et le décret présidentiel nº 633 du 26 octobre 1972.

Ce dernier texte prévoit que la TVA est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées après le 31 décembre 1972 (article 76). En vertu de l'article 6 du décret, les prestations de services sont réputées effectuées à la date du paiement de la contrepartie.

Conformément à ces dispositions, la société Mazzalai devait payer 12 % de TVA sur le solde que lui a versé en 1973 la société Ferrovia del Renon. Elle a exigé le montant de la taxe à la société Ferrovia del Renon par facture datée du mois de juin 1973. Cette dernière s'y est refusée, étant seulement disposée à acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires de 4 % prévue par l'ancien système.

Dans l'action judiciaire que la société Mazzalai a intentée à la suite de ce refus, la société Ferrovia del Renon a invoqué la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et plus exactement son article 6, paragraphe 4, aux termes duquel «le fait générateur de la taxe a lieu au moment où le service est effectué». Elle a relevé que l'article 5 de la loi d'habilitation italienne du 9 octobre 1971 précitée contenait une référence à la directive et précisait que la réglementation de la TVA devait être en harmonie avec le droit communautaire. Or, le décret présidentiel nº 633 du 26 octobre 1972 ne satisfaisait pas, selon la société Ferrovia del Renon, à cette condition parce qu'aux termes de son article 6, les prestations de services devaient être considérées comme effectuées au moment du paiement de la contrepartie.

Eu égard à ces objections le tribunal saisi a sursis à statuer et, par ordonnance du 30 juin 1975, parvenue au greffe de la Cour de justice le 24 octobre 1975, a demandé, en application de l'article 177 du traité CEE, qu'il soit statué à titre préjudiciel sur la question suivante:

«L'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 (JO nº 71 du 14 avril 1967) doit-il être interprété en ce sens que, pour la prestation de services, et en particulier pour les contrats d'entreprise, le fait générateur de la taxe se produit au moment où le service est effectué, chacun des États membres demeurant autorisé à identifier également ce moment avec la délivrance

1 — Traduit de l'allemand.

d'une facture ou avec l'encaissement d'un acompte et cela aussi bien dans le cas où ces faits sont antérieurs à l'accomplissement du travail que dans celui où (comme en l'espèce) ils lui sont postérieurs?»

I — Avant de pouvoir entreprendre l'examen de cette question, nous devons présenter quelques remarques liminaires, qui se révèlent nécessaires, eu égard aux considérations développées par certaines parties à l'instance et qui ont trait à la recevabilité de la question préjudicielle.

1. La défenderesse au principal fait valoir qu'en vertu de l'article 90 du décret n° 633, les obligations découlant de rapports de droit conclus avant le 1er janvier 1973 ne sont pas affectées. D'après elle, l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi fiscale ne peut modifier les obligations existantes. Il convient en conséquence de déduire des articles 6 et 76 du décret n° 633 qu'il ne peut être appliqué aux services fournis avant son entrée en vigueur.

La demanderesse au principal relève par contre que, déjà sous l'ancien régime de taxe sur le chiffre d'affaires, la taxe afférente aux prestations de services devait être acquittée au moment du paiement de la contrepartie. Dans le cas où la contrepartie a été exécutée après le 1er janvier 1973, comme c'est le cas dans l'affaire qui nous occupe, la taxation ne peut donc intervenir que selon le système nouveau de la TVA, puisque l'ancienne réglementation des taxes sur le chiffre d'affaires n'était naturellement plus en vigueur dès cette époque.

Selon nous, il n'est pas nécessaire d'examiner plus longtemps ces objections, car elles concernent manifestement la pertinence de la question préjudicielle au regard de la décision nationale à rendre, c'est-à-dire la question de savoir si l'interprétation de la deuxième directive du Conseil revêt une portée quelconque au regard de faits tels que ceux de l'espèce. Votre jurisprudence a établi depuis longtemps que pareilles objections relatives à la pertinence des questions préjudicielles ne peuvent être prises en considération que dans de rares exceptions. Il est certain qu'elles n'ont aucune pertinence lorsqu'elles se fondent sur des considérations tirées du droit national, car la Cour de justice n'est pas habilitée, dans le cadre d'une procédure en application de l'article 177 du traité CEE, à procéder à un tel contrôle. Étant donné que les arguments des parties au litige principal dont il s'agit ici relèvent indubitablement de l'ordre juridique interne, il ne semble donc pas possible de les invoquer pour ne pas répondre à la question posée par le tribunal de Trente.

2. Il a été en outre allégué au cours de l'instance que les modalités de la taxation ont été, en l'espèce, prescrites au juge national par une loi interne. Dans cette optique, le juge serait tenu d'appliquer cette loi, et il ne pourrait pas l'écarter s'il estime que cette loi n'est pas en harmonie avec une directive communautaire, puisque de tels actes communautaires ne peuvent pas, de par leur nature juridique, évincer les prescriptions législatives nationales contraires. Peu importeraient donc, aux fins de procès national, la signification et la portée que la deuxième directive du Conseil revêt au regard de la TVA.

On ne saurait davantage, selon nous, souscrire à ce raisonnement qui de nouveau concerne la pertinence de la question préjudicielle. A cet égard, il n'est pas nécessaire de répondre, nous reviendrons sur ce point, à la question de savoir si la disposition de la deuxième directive du Conseil relative au régime de la TVA que le juge a quo a invoquée est d'applicabilité directe au sens de la jurisprudence de votre Cour et si ces effets sont tels qu'elle évince les règles de droits nationales. Le seul point essentiel, comme cela a été relevé au cours de l'instance, est que la loi d'habilitation italienne n° 825 sur laquelle se fonde le décret n° 633 se réfère au droit communautaire et prescrit que la réglementation italienne de la TVA doit être en harmonie avec les dispositions du

droit communautaire. Il est donc possible de dire qu'il est utile, pour interpréter la loi d'habilitation précitée, de connaître la portée de la directive sur la TVA, et cela, quelle que puisse être la réponse à donner à la question de savoir si le renvoi contenu dans la loi d'habilitation a pour effet de transformer en normes nationales les dispositions du droit communautaire prises comme référence. On peut en outre, à notre stade, laisser ouverte la question de savoir si le juge a quo peut lui-même statuer sur la compatibilité du décret avec la loi d'habilitation ou si cette décision est réservée à la Cour constitutionnelle. Nous devons en effet admettre en tout cas que, pour pouvoir à tout le moins trancher la question de savoir si le problème de la conformité du décret n° 633 à la loi d'habilitation doit être soumis à l'appréciation de la Cour constitutionnelle, il est nécessaire de connaître exactement les principes qu'a fixés la directive du Conseil invoquée par la loi d'habilitation. Cela est suffisant pour diligenter une procédure préjudicielle et il ne semble au contraire aucunement acceptable de qualifier le renvoi de prématuré et d'estimer que ce n'est qu'une fois saisie par le juge a quo que la Cour constitutionnelle devrait seule poser la question d'interprétation soulevée.

3. Une autre objection qui doit être également examinée au préalable a été émise par le gouvernement italien. Il a fait valoir qu'un juge national peut seulement solliciter l'interprétation d'actes communautaires directement applicables et qu'il est en conséquence tenu d'appliquer. De l'avis du gouvernement italien, tel n'est pas le cas en ce qui concerne la directive du Conseil qui est en cause en l'espèce. Il estime que celle-ci est en effet intervenue sur la base des articles 99 et 100 du traité CEE et a seulement pour objet l'harmonisation des droits nationaux. Si l'on examine l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive du Conseil, toujours selon le gouvernement italien, il est en outre évident que cette disposition n'impose aucune obligation aux États membres, qu'elle appelle en tout cas des règles complémentaires et ne saurait donc être considérée comme suffisamment claire et précise au sens de la jurisprudence de la Cour. C'est pourquoi le gouvernement italien estime que vous devez vous borner à constater que la directive n'est pas directement applicable et vous n'avez en outre aucune raison d'examiner le contenu de cette directive.

A notre avis, l'article 177 du traité CEE ne peut faire l'objet d'une interprétation aussi restrictive. La compétence d'interprétation que cette disposition consacre s'applique d'une façon tout à fait générale, abstraction faite du traité, à tous les actes juridiques de la Communauté. En effet, on peut concevoir d'emblée que des actes communautaires non directement applicables peuvent avoir une incidence sur les procès nationaux. Cela a été le cas par exemple dans l'affaire 32-74 (société Friedrich Haaga GmbH, arrêt du 12 novembre 1974, Recueil 1974, p. 1201) dans laquelle une directive communautaire a été interprétée sans que soit déterminé au préalable si elle était d'applicabilité directe, et cela pour la raison bien simple qu'elle avait une incidence sur la détermination de la portée d'une loi nationale. La situation est analogue dans le cas d'espèce, dans lequel, comme nous l'avons déjà montré, l'interprétation de la directive revêt de l'importance au regard de l'article 5 de la loi d'habilitation n° 825 qui contient des références manifestes au droit communautaire.

Nous voudrions au demeurant réfuter aussi l'argument qui a été également invoqué dans ce contexte et selon lequel l'admission du renvoi en interprétation pourrait provoquer des conflits de procédure avec les actions engagées en application de l'article 169 du traité CEE, c'est-à-dire porter atteinte à des procédures qui ont avant tout pour objet le contrôle de la compatibilité de lois nationales avec des directives communautaires. Cela peut certes se produire, mais cet argument est néanmoins inopérant du fait que de telles conséquences ne peuvent pas non plus être exclues dans les instances pré-

judicielles qui ont trait à l'interprétation de règles de droit communautaire directement applicables et qui sont, pour leur part, indubitablement recevables.

Il convient donc de considérer, et c'est par là que nous conclurons sur ce point, qu'il n'y a pas lieu de trancher la question de l'applicabilité directe de la directive sur la TVA puisque aucune question n'a été posée à ce sujet. La compétence de la Cour de justice n'est aucunement limitée à des déclarations relatives à cet aspect, mais la Cour peut parfaitement, comme le juge a quo le lui a demandé, statuer sur l'interprétation du contenu de la directive sur la TVA.

4. Enfin, il faut encore examiner à titre préalable deux questions qui concernent déjà l'interprétation de la directive, même si ce n'est pas le problème soulevé par le juge a quo. Nous les examinons dans ce contexte parce qu'elles ont également trait à la pertinence de la question préjudicielle.

C'est ainsi qu'il a été allégué, d'une part, que n'entrent pas dans le champ d'application de la directive les prestations de services effectuées avant l'entrée en vigueur des règles d'application nationales; la directive s'appliquerait au contraire aux seuls rapports de droit engagés après l'entrée en vigueur des dispositions du droit national adoptées en application de la directive.

D'autre part, le gouvernement italien doute que la directive vise même les prestations de services effectuées dans le cadre d'un contrat d'entreprise.

Sur le premier point, il convient, selon nous, de partir de l'idée que l'introduction du régime de la TVA a eu pour effet — à compter du 1er janvier 1973 par conséquent, pour l'Italie — de rendre obligatoires les principes définis dans la directive relative à la structure et aux modalités d'application du système de la TVA. A compter de cette date, les règles de droit communautaires relatives à la naissance du fait générateur de la taxe sont donc également applicables. En effet, aucune disposition de la directive ne permet de soutenir que les opérations imposables dont l'origine remonte aux années précédentes, mais qui ne sont pas encore achevées, peuvent faire l'objet, après la date précitée, d'un traitement ne respectant pas les principes énoncés par la directive.

En ce qui concerne les réserves émises par le gouvernement italien, il faut tout d'abord rappeler qu'aux termes de l'article 5, paragraphe 2, lettre e), de la deuxième directive, «la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble» est considérée comme une livraison de bien. D'autre part, l'annexe A, chiffre 5, de la directive habilite les États membres qui, pour des raisons spécifiquement nationales, ne peuvent pas considérer les opérations précitées comme des livraisons, à les ranger dans la catégorie des prestations de services. L'Italie a fait usage de cette faculté à l'article 3 du décret nº 633. Compte tenu de cette circonstance et puisque l'article 6, paragraphe 2, de la directive prescrit d'autre part que les règles prévues dans la directive en ce qui concerne la taxation des prestations de services ne sont obligatoirement applicables qu'aux prestations de services qui sont énumérées dans l'annexe B et que les contrats d'entreprise relevant de la catégorie de celui qui fait l'objet du litige au principal ne sont pas expressément mentionnés dans l'annexe B, le gouvernement italien en est venu à penser qu'il était douteux que ces contrats soient visés par la directive.

En vérité, ces réserves sont également dépourvues de fondement. C'est ce que confirme déjà le libellé de l'annexe A, chiffre 5, aux termes duquel les États membres qui ne pourraient pas considérer les opérations visées à l'article 5, paragraphe 2, lettre e), comme des livraisons *devront* les ranger dans la catégorie des prestations et les soumettre au taux qui leur serait applicable si elles étaient con-

sidérées comme des livraisons. Cela signifie que ce genre de prestations tombe dans le champ d'application de la directive; il n'est absolument pas loisible aux États membres qui font usage de la faculté que leur ouvre le chiffre 5 de l'annexe A de ne pas procéder à la taxation: ils sont seulement libres de qualifier les prestations en cause.

Il est en outre intéressant de considérer l'agencement des chiffres 2, 3 et 8 de l'annexe B. On peut en effet prétendre, si l'on considère les prestations de services qui y sont énumérées, qu'ils supposent également l'assujettissement à la taxe des contrats d'entreprise et l'applicabilité de la directive aussi bien aux prestations principales qu'aux prestations accessoires décrites au chiffre 8.

Il est enfin important de constater que le sixième considérant de la directive, et cela concerne manifestement la question qui nous intéresse ici, spécifie simplement qu'il est possible de laisser aux États membres le soin de déterminer eux-mêmes la réglementation concernant de nombreuses prestations de services dont le coût n'influe pas sur les prix des biens. Or, cela ne s'applique assurément pas aux prestations telles qu'elles se présentent dans le litige principal.

En conséquence, l'interprétation sollicitée ne saurait être refusée, même si l'on argue du champ d'application matériel de la directive.

II — Apes avoir présenté ces remarques liminaires qu'appelait le probleme de la pertinence de la question préjudicielle, nous passerons maintenant a l'examen du probleme essentiel que pose cette question. Celle-ci tend a déterminer si l'article 6, paragraphe 4, de la directive sur la TVA doit être interprété en ce sens que, pour les contrats d'entreprise, le fait générateur de la taxe est également considéré comme ayant lieu au moment de la délivrance de la facture ou de la réception de la contrepartie lorsque ces faits sont postérieurs a la prestation de services.

Permettez-nous tout d'abord de vous rappeler le libellé de la disposition litigieuse, qui, comme vous le savez, est rédigée dans les termes suivants:

«Le fait générateur de la taxe a lieu au moment où le service est effectué. Cependant, pour les prestations de services à durée indéterminée ou dépassant une certaine période ou donnant lieu à des versements d'acomptes, il peut être prévu que le fait générateur ait déjà lieu au moment de la délivrance de la facture ou, au plus tard, au moment de l'encaissement de l'acompte, et ce à concurrence du montant facturé ou encaissé.»

Nos développements antérieurs ont déjà montré que c'est à bon droit que le juge a quo a invoqué l'article 6, paragraphe 4, de la directive sur la TVA. Certes, si l'on se fonde sur les définitions données par le droit civil italien, les contrats de la catégorie en cause en l'espèce sont considérés comme des livraisons de biens au sens de l'article 5 de la directive sur la TVA. Toutefois, l'article 6 est applicable parce que l'Italie a fait usage de la faculté ouverte par l'annexe A, chiffre 5, de la directive.

A propos de l'interprétation de l'expression de «service effectué» dont il s'agit avant tout ici, le gouvernement italien a soutenu qu'eu égard à la multiplicité des rapports de droit que l'on peut concevoir dans le cadre des prestations de services, il est impossible de définir par une disposition générale et abstraite le moment final de la prestation. Il serait souvent difficile de déterminer la date à laquelle les services ont été effectués, puisque parfois une réception des travaux est nécessaire ou qu'une période d'essai doit s'être écoulée. De plus, la contrepartie n'est souvent pas déterminée au préalable: les travaux publics notamment débouchent assez souvent sur une révision de la contrepartie envisagée a l'origine. Dans cette optique, il semble peu approprié de séparer la naissance de la dette fiscale de la base d'imposition, la contrepartie, car ce n'est

que lorsque celle-ci est effectuée que la taxe devient exigible. Pour toutes ces raisons, on doit considérer que la directive permet aux États membres de considérer le paiement de la contrepartie comme le moment où une prestation est effectuée.

La Commission s'oppose à cette manière de voir et invoque à l'appui de sa thèse la lettre, l'économie et la finalité de la directive sur la TVA. Elle se réfère en outre à des faits antérieurs à l'adoption de la directive et qui permettent justement de tirer certaines conclusions quant au problème qui nous occupe.

Dans cette controverse, il ne faut pas oublier tout d'abord que l'article 6, paragraphe 4, de la directive sur la TVA, de même que la disposition homologue de l'article 5, paragraphe 5, a seulement trait à la réalisation du fait générateur de la taxe, c'est-à-dire, d'après la définition de l'annexe A, chiffre 8, à la naissance de la dette fiscale. Pour déterminer le montant de la taxe et pour que celle-ci devienne exigible, il est certain que d'autres éléments doivent encore intervenir, mais ils ne sont pas en cause ici.

Pour interpréter une règle de droit, il convient en premier lieu de partir de son texte; il faut donc s'en tenir au fait que l'article 6, paragraphe 4, stipule que le fait générateur de la taxe a lieu au moment où le service est effectué. Le critère est donc manifestement axé sur la prestation d'*un* des contractants dans l'hypothèse de relations contractuelles qui sont au premier plan en l'espèce. De plus, de par sa nature juridique, cette prestation doit être clairement distinguée de la prestation du cocontractant, la contreprestation. Si on ne perd pas de vue ce fait, il est dès lors difficile d'admettre qu'un texte de droit ainsi articulé assimile l'accomplissement d'une prestation de services à celui de la contrepartie ou qu'il permet une telle assimilation sans contenir la moindre référence à une faculté d'appréciation.

Cette thèse est en outre contredite par le fait que la directive elle-même utilise dans un autre contexte la notion de «contrepartie». Il en est ainsi d'une part à l'article 8 à l'occasion de la définition de la base d'imposition, et d'autre part à l'article 6, paragraphe 4, deuxième phrase, lequel prévoit des dérogations au principe posé par la première phrase. Mais ce qui est important, c'est que ces dérogations ne sont applicables, selon la lettre univoque de cette disposition, que dans les cas où une fraction de la contrepartie a été effectuée *avant* l'accomplissement définitif de la prestation, c'est-à-dire lorsqu'intervient, avant la date à retenir en principe pour la naissance de la dette fiscale, un mouvement de fonds et que, dans ces conditions, la naissance de la dette fiscale est avancée.

Il faut remarquer ensuite que, lors de l'élaboration de la directive, l'idée de subordonner la naissance de l'obligation fiscale à l'accomplissement de la contrepartie étant en discussion. C'est ainsi que, dans son avis sur la proposition d'une deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, le Comité économique et social a constaté qu'il était difficile, dans certains cas, de déterminer le moment où le service est rendu et il en a conclu qu'il serait plus simple de prévoir un seul fait générateur «qui pourrait être l'encaissement» (JO 1966, p. 572). Or, si cette proposition n'a pas été retenue par la Commission et le Conseil, il ne saurait dès lors être question de parvenir à un résultat analogue par le biais d'une interprétation d'un texte rédigé sciemment dans un autre sens.

Enfin, il faut encore rappeler la finalité de la directive sur la TVA. Elle tend à réaliser l'harmonisation la plus large possible des régimes de TVA. Il y a donc lieu d'admettre que la directive utilise les notions les plus précises possible et vise à atteindre un large degré d'exhaustivité. Cela est difficilement compatible avec la thèse que la marge d'appréciation laissée

aux États membres est si large que, pour définir la réalisation du fait générateur de la taxe afférente aux prestations de services, on pourrait retenir aussi bien l'accomplissement de la prestation que la contrepartie, laquelle peut, le cas échéant, intervenir beaucoup plus tard. Dans ces conditions on abandonnerait en effet l'uniformité d'une manière inacceptable — il suffit de penser par exemple aux hypothèses de modification des taux — car la question de savoir quand le fait générateur a eu lieu dans de tels cas dépendrait en définitive de l'intention des assujettis.

Même s'il faut admettre que la détermination du moment où un service est effectué peut parfois causer des difficultés — il ne s'agit assurément pas de problèmes exceptionnels qui ne peuvent pas être résolus dans le cadre du litige — et bien qu'il nous ait été montré que d'autres États membres n'ont pas non plus exécuté la directive d'une manière tout à fait correcte, force nous est de constater, eu égard aux arguments développés, que l'interprétation que la Commission a suggéré de donner de l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive sur la TVA est la seule interprétation exacte.

III — La question posée par le tribunal de Trente devrait donc recevoir la réponse suivante:

L'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 doit être interprété en ce sens que fait générateur de la taxe sur les prestations de services est en principe considéré comme ayant lieu au moment où le service est réellement effectué. Cependant, pour les prestations de services à durée indéterminée ou dépassant une certaine période ou donnant lieu à des versements d'acompte, les États membres ont la faculté de prévoir que le fait générateur ait déjà lieu au moment de la délivrance de la facture ou de l'encaissement de l'acompte, et ce à concurrence du montant facturé ou encaissé.