CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS

présentées le 13 juillet 1995 *

1. La présente affaire a pour origine une demande de décision préjudicielle formée par la Commissione tributaria centrale, qui invite la Cour à interpréter 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 [1] (ci-après la « directive »). Elle concerne le moment auquel la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») est exigible pour les services fournis. La question principale est celle de savoir si une législation nationale qui dispose que la TVA sur *tous* les services est exigible au moment du paiement du service est compatible avec la directive.

La législation communautaire pertinente

2. Ainsi qu'il ressort de son intitulé, la directive vise à établir une assiette uniforme de la TVA. En particulier, elle cherche à donner, autant que possible, une définition commune du moment auquel la TVA devient exigible. Elle opère une distinction entre le « fait générateur de la taxe », qu'elle définit, en son article 10, paragraphe 1, sous a), comme « le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe », et la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exigibilité étant définie, à l'article 10, paragraphe 1, sous b), comme « le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe... ». Le premier alinéa de l'article 10, paragraphe 2, énonce la règle générale, à savoir que 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. Toutefois, par la voie d'une dérogation, le troisième alinéa de l'article 10, paragraphe 2, permet aux États membres, dans certaines circonstances, de différer la date à laquelle la taxe devient exigible. Cette disposition est libellée comme suit:

« 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,

* Langue originale: l'anglais.

1 — JO L 145, p. 1.

— 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. »

3. Les dispositions suivantes de la directive sont également pertinentes.

L'article 11, lettre C, paragraphe 1, qui dispose:

« En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction du prix 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.

Toutefois, en cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger à cette règle. »

L'article 22, paragraphe 3, qui dispose:

« a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et conserver un double de tous les documents émis.

De même, tout assujetti doit délivrer une facture pour les acomptes qui lui sont versés par un autre assujetti avant que la livraison ne soit effectuée ou que la prestation de services ne soit achevée.

b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture. »

La législation nationale

4. La réglementation italienne en matière de facturation de la TVA sur les prestations de services figure dans le décret du président de la République n° 633 du 26 octobre 1972 (ci-après le « décret présidentiel »). L'article 6, troisième alinéa, dispose:

« Les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment du paiement de la contrepartie. »

5. L'article 21, quatrième alinéa, dispose:

« La facture doit être émise en double exemplaire par la personne qui effectue la cession ou la prestation, au moment de la réalisation de l'opération telle qu'elle résulte de l'article 6... »

6. L'article 41, quatrième alinéa, dispose:

« 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 à l'article 21 et doit verser en même temps l'impôt correspondant;

... »

Dans son ordonnance, la juridiction de renvoi relève qu'à la suite d'une modification du décret présidentiel, qui est intervenue en 1993 et ne s'applique pas dans la présente affaire, l'émission de la facture est à présent soumise à un délai maximal d'un an « après la livraison ».

Les faits

7. La requérante dans l'affaire au principal, Italittica SpA, est une société italienne exerçant des activités dans le domaine de l'aquaculture. Elle a commandé à Sangiovanni Industrie Riunite (ci-après « Sangiovanni ») la construction d'un bâtiment destiné à ses activités de pisciculture. Ces sociétés ont conclu deux contrats entre la fin de 1977 et 1979. Le coût total de la construction s'est élevé à 544 477 718 LIT. Sangiovanni a émis trois factures pour un montant total de 206 262 058 LIT. Le 17 octobre 1980, elle a émis une facture pro forma pour le solde, à savoir 338 215 680 LIT. Cette facture ne mentionnait pas la TVA payable par Italittica, de sorte que le montant de TVA pertinent ne pouvait faire l'objet d'une déduction. En fait, la facture pro forma a été utilisée pour obtenir des autorités régionales une subvention pour les coûts de construction. Dans son bilan arrêté au 31 décembre 1980, Italittica a inclus la valeur des travaux effectués et a mentionné, sous la rubrique « fournisseurs pour factures à recevoir », une dette payable à Sangiovanni s'élevant au montant figurant sur la facture pro forma.

8. La Guardia di Finanza a examiné la comptabilité d'Italittica et a établi un rapport daté du 15 avril 1982. Italittica a ensuite payé la dette mentionnée sur la facture pro forma et, le 3 mai 1982, Sangiovanni a émis une facture en bonne et due forme, faisant apparaître la TVA. Par un avis daté du 31 juillet 1982, l'administration locale de la TVA de Trapani a rectifié la déclaration annuelle d'Italittica pour l'année 1980 et lui a infligé une amende de 94 700 000 LIT pour violation de l'article 41, quatrième alinéa, sous a), du décret présidentiel. Sangiovanni avait l'obligation primaire de facturer la TVA à Italittica et de la verser à l'administration de la TVA. En vertu de l'article 41, quatrième alinéa, sous a), du décret présidentiel, Italittica avait toutefois l'obligation secondaire de payer la taxe à l'administration de la TVA en cas d'émission d'une facture irrégulière qui ne mentionnait pas la TVA, malgré le fait qu'elle était le destinataire, et non le prestataire, du service. Italittica n'a pas payé la taxe parce qu'elle pensait qu'elle ne serait exigible que lorsqu'elle paierait le solde. L'amende lui a été infligée pour violation de cette obligation secondaire.

9. Italittica a formé un recours contre la décision lui infligeant cette amende devant la Commissione tributaria di primo grado. Elle faisait valoir, en invoquant le troisième alinéa de l'article 6 du décret présidentiel, que la taxe n'était pas exigible, puisqu'elle n'avait pas encore payé le solde. La Commissione tributaria di primo grado a fait droit au recours. La Commissione tributaria di secondo grado di Trapani a confirmé la décision de la Commissione tributaria di primo grado. Elle a estimé que, puisqu'Italittica n'avait pas payé le solde de la dette, la prestation de services n'avait, en vertu de l'article 6 du décret présidentiel, pas été « effectuée » et qu'en conséquence l'article 41, quatrième alinéa, sous a), de ce même décret n'était pas applicable.

10. L'administration de la TVA a formé un recours devant la Commissione tributaria centrale. Cette juridiction a estimé que l'article 6, troisième alinéa, du décret présidentiel était peut-être incompatible avec la directive, et en particulier avec l'article 10, paragraphe 2, de celle-ci, parce que:

a) sa portée ne se limite pas à « certaines opérations » ou à « certaines catégories d'assujettis », et il considère, de façon générale, que le paiement de la contrepartie due pour le service fait partie du fait générateur de la taxe, ou à tout le moins du fait qui rend la taxe exigible;

b) il ne prévoit aucun délai maximal entre le paiement et le fait générateur de la taxe et permet ainsi, de facto, au prestataire et au preneur de services de situer, éventuellement au moyen d'un accord entre eux, le moment de l'exigibilité dans la période d'imposition qui leur convient le mieux (ce qui pourrait aussi avoir un impact sur d'autres impôts);

c) il ne contient aucune disposition prévoyant l'établissement de documents ou de relevés au sujet des prestations achevées et des sommes qui sont devenues « exigibles » mais qui n'ont pas encore été payées, de sorte qu'il peut être préjudiciable à l'efficacité des contrôles de l'administration et de la police fiscale;

d) il pourrait priver d'importance le « fait générateur de la taxe » et modifier le moment auquel la dette fiscale prend réellement naissance, et cela pourrait avoir de nombreuses répercussions (par exemple dans les procédures de faillite);

e) il pourrait provoquer, compte tenu de la diversité des législations nationales, des distorsions sur le marché intracommunautaire des services.

11. Dans ces conditions, la Commissione tributaria centrale a suspendu la procédure et a demandé à la Cour de statuer sur 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? »

13. Les gouvernements italien et français, ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni, soutiennent tous que, correctement interprété, l'article 10, paragraphe 2, de la directive permet à un État membre de rendre la taxe exigible au moment de l'encaissement du prix pour tous les services (bien que le gouvernement italien conclue qu'il y a lieu de répondre par la négative à toutes les questions déférées, il ressort clairement de ses arguments qu'il propose de répondre par l'affirmative à la première question).

L'interprétation de la directive

La première question

12. La première question demande si la dérogation inscrite à l'article 10, paragraphe 2, de la directive permet à un État membre de rendre la taxe exigible au moment de l'encaissement du prix pour *toutes* les prestations de services. Tel est l'effet combiné de l'article 21 du décret présidentiel, qui impose que la facture soit émise au moment où la prestation de services est effectuée, et de l'article 6 de ce même décret, qui dispose que ce moment est celui de la réception du paiement. L'article 6 du décret présidentiel s'applique à tous les services.

14. Seule la Commission soutient qu'il y a lieu d'interpréter l'article 10, paragraphe 2, d'une manière qui empêche qu'un État membre prévoie une dérogation telle que celle visée à l'article 6 du décret présidentiel. Elle fait valoir que la législation italienne omet d'opérer une distinction entre le « fait générateur de la taxe » et le moment où la taxe devient exigible. Selon la Commission, la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, ne permet aux États membres de modifier la date à laquelle la taxe devient exigible que pour certains services. La législation italienne, par contre, a fait de l'exception

une règle générale et est donc contraire à la directive.

15. A première vue, on pourrait penser que, dans la mesure où il parle d'une « dérogation » à la règle générale et où il se réfère à « certaines opérations », le texte de l'article 10, paragraphe 2, va dans le sens de l'interprétation stricte. Toutefois, il n'y a, selon nous, rien dans les termes de l'article 10, paragraphe 2, qui limite la liberté de choix des États membres.

16. Comme le relève le Royaume-Uni, l'utilisation du mot « dérogation » peut s'expliquer par le fait que la plupart des États membres se sont contentés d'appliquer la règle générale, à savoir que la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Par conséquent, ce choix est devenu la règle générale. Si certains États membres décident d'appliquer un autre critère parmi ceux qu'autorise l'article 10, paragraphe 2, on peut toujours valablement considérer cela comme une dérogation à la règle généralement appliquée par les autres États membres.

17. On ne peut pas non plus prétendre que la référence faite, à l'article 10, paragraphe 2, à « certaines opérations » ou à « certaines catégories d'assujettis », signifie nécessairement que seulement quelques opérations ou quelques catégories d'assujettis, mais pas toutes, puissent être placées dans le champ d'application de la dérogation. Si l'expression « certaines opérations » peut effectivement signifier « quelques opérations, mais pas toutes », elle peut également signifier « des opérations clairement définies », sans que cela implique aucune limite. Ainsi que le relève le Royaume-Uni, le mot « certain » est utilisé ailleurs dans la directive, tantôt dans un sens qui vise à s'appliquer à quelques cas, mais pas à tous, tantôt dans un sens qui ne vise manifestement pas à exclure la totalité des cas. La première situation se présente à l'article 22, paragraphe 9, où (dans les neuf versions linguistiques qui faisaient foi à l'époque) l'expression « certaines obligations » est explicitement mise en opposition avec l'expression « toute obligation ». La seconde situation se présente à l'article 27, paragraphe 1, en vertu duquel le Conseil peut autoriser les États membres à introduire des mesures particulières « afin d'éviter 'certaines' fraudes ou évasions fiscales » (les versions allemande et espagnole utilisent une terminologie légèrement différente). Cette disposition ne peut raisonnablement signifier que les États membres ne peuvent pas chercher à éviter toutes les fraudes ou évasions fiscales; elle doit être considérée comme signifiant que l'État membre qui souhaite utiliser la dérogation doit clairement indiquer quelles sont les évasions fiscales qu'il cherche à éviter.

18. On peut noter qu'une ambiguïté similaire existe, dans un contexte différent, dans le traité lui-même. L'article 168 A du traité

CE a prévu la création d'un tribunal de première instance. Avant sa modification par le traité sur l'Union européenne, cet article permettait de charger cette juridiction de connaître de « certaines catégories de recours formés par des personnes physiques ou morales ». On aurait dès lors pu se demander si *tous* les recours formés par des personnes physiques ou morales pouvaient être transférés au Tribunal de première instance.

19. Dans la présente affaire, l'ambiguïté montre bien que, même dans le cas de la législation fiscale, une approche textuelle ne nous aide pas. Il est par conséquent nécessaire de recourir à d'autres moyens d'interprétation.

20. La Commission fonde son interprétation stricte de l'article 10, paragraphe 2, de la directive sur les antécédents législatifs de cette disposition. A l'audience, elle s'est référée aux dispositions que l'article 10, paragraphe 2, a remplacées, à savoir l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive TVA [2], qui disposait:

« 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. »

Dans l'arrêt Mazzalai [3], la Cour a déclaré que:

« ... l'article 6, quatrième paragraphe, de la directive ne saurait être interprété comme permettant d'identifier le moment où le service est effectué avec celui de la délivrance de la facture ou de l'encaissement d'un acompte si ces opérations ont lieu après l'accomplissement du service ».

La Cour est parvenue à cette conclusion parce que « le paragraphe en cause ne fait aucune mention d'une possibilité de différer ce moment au-delà de celui où les services sont pleinement effectués » [4].

2 — 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).

3 — Arrêt du 20 mai 1976 (111/75, Rec. p. 657).

4 — Ibidem, points 15 et 16 de l'arrêt.

21. La Commission fait valoir qu'elle s'est efforcée d'appliquer strictement le principe selon lequel la taxe devient exigible au moment où le service est effectué, en n'autorisant qu'un petit nombre d'exceptions à ce principe dans la proposition de sixième directive qu'elle a adressée au Conseil [5]. Selon la Commission, l'article 10, paragraphe 2, de la directive, qui remplace l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive, devrait être interprété à la lumière de cet historique de la législation.

22. Toutefois, il nous semble que l'argument de la Commission pourrait étayer la conclusion contraire. Le fait même que le Conseil a adopté l'article 10, paragraphe 2, de la directive sans les exceptions limitées qui figuraient à l'article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive, telles qu'interprétées restrictivement par la Cour dans l'arrêt Mazzalai, ainsi que dans la proposition de la Commission, donne fortement à penser qu'il a cherché à laisser aux États membres un pouvoir d'appréciation beaucoup plus étendu quant à la détermination du moment où la taxe est exigible. A l'audience, le gouvernement français a fait valoir que le Conseil avait adopté l'article 10, paragraphe 2, de la directive dans sa rédaction actuelle de manière à ce que certains États membres, tels que la République italienne et la République française, puissent conserver leur législation, qui prévoyait que la taxe sur les services était exigible au moment du paiement.

23. Il y a une raison supplémentaire de considérer l'interprétation large comme correcte. Si le mot « certaines » était interprété comme signifiant « quelques mais pas toutes » au lieu de « clairement définies », cela créerait un sérieux problème non seulement pour les États membres, mais aussi pour les redevables. La directive ne précise nulle part ce que sont les opérations ou catégories d'assujettis en question. Si l'on retient cette interprétation, il est donc impossible de savoir précisément ce que la directive signifie. Il serait également impossible de décider, sur la seule base de la directive, quelle proportion représentent les opérations susceptibles de relever de la dérogation. Même si l'on parvenait de quelque manière à définir une proportion, il serait impossible de déduire de la directive quelles opérations sont censées relever de la dérogation, et lesquelles ne peuvent pas en relever. En retenant l'autre interprétation du mot « certaines » et en le considérant comme signifiant « clairement définies », on évite ces difficultés. Pourvu qu'un État membre indique clairement quelles sont les livraisons de biens et prestations de services qui relèvent de la dérogation, les redevables auront la certitude que les catégories choisies pour en relever l'ont été en conformité avec la directive.

24. La Commission fait valoir que la législation italienne omet d'opérer de manière expresse une distinction entre le fait générateur de la taxe et le moment où celle-ci devient exigible, et que cette omission signifie que cette législation fait de l'exception une règle. Nous ne partageons pas ce point de vue. Nous ne pensons pas que la distinc-

5 — Supplément 11/73 au *Bulletin des Communautés européennes*, p. 13.

tion entre le fait générateur et le moment où la taxe devient exigible soit pertinente aux fins de l'exercice de l'option en question, à savoir celle qui est visée à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, deuxième tiret, de la directive. Cette option est différente de celle que vise le troisième tiret de cet alinéa, qui indique expressément que le fait générateur de la taxe marque le point de départ d'un délai à l'expiration duquel la taxe est exigible. L'option visée au deuxième tiret se réfère uniquement au moment où la taxe est exigible et ne mentionne pas le fait générateur. La référence au fait générateur devient superfétatoire lorsque cette option est exercée, puisque, dans l'économie de la directive, seul le moment où la taxe est exigible a de l'importance. Il détermine le taux applicable aux opérations [article 12, paragraphe 1, sous a)] et le moment où le droit à déduction du client prend naissance (article 17, paragraphe 1). Il détermine également la déclaration fiscale sur laquelle le prestataire ou le fournisseur et le client doivent mentionner l'opération (article 22, paragraphe 4), et donc la date du paiement de la taxe par le prestataire ou le fournisseur (article 22, paragraphe 5). Lorsqu'un État membre décide de rendre la taxe exigible au moment du paiement pour tous les services, il n'est donc pas nécessaire qu'il opère, dans sa législation, une distinction expresse entre le fait générateur et le moment où la taxe devient exigible.

25. L'économie de la directive ne conduit pas à conclure que les différentes options définies à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, doivent recevoir une interprétation stricte. La règle générale de l'article 10, paragraphe 2, de la directive est que le moment où la taxe devient exigible est celui où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Le troisième alinéa de l'article 10, paragraphe 2, définit plusieurs options alternatives quant aux moments auxquels les États membres peuvent décider que la taxe est exigible, non pas lors de la livraison des biens ou de la prestation des services, mais à quelque autre moment. Il n'y a pas de raison de privilégier l'une des options en interprétant les autres de manière stricte. En effet, comme le soutient le gouvernement français, il peut être plus pratique de prévoir que la taxe sur les services devient exigible au moment du paiement, plutôt qu'au moment où le service est effectué. Dans de nombreux cas, les autorités fiscales peuvent estimer plus facile de déterminer la date du paiement que celle à laquelle le service est effectué. Par conséquent, une interprétation stricte des options inscrites à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, pourrait empêcher un État membre de choisir la solution la plus pratique.

26. La juridiction de renvoi a estimé qu'une disposition fixant à la date du paiement le moment où la taxe devient exigible pour tous les services permet aux parties au contrat de choisir la date à laquelle la taxe devient exigible. Selon nous, cette objection n'a aucune force. Comme le relève le Royaume-Uni, ce n'est qu'à partir du moment où la taxe est exigible qu'elle devient déductible. Il s'ensuit que le redevable n'a pas intérêt à retarder le moment où elle devient exigible s'il souhaite

bénéficier de déductions. Le gouvernement français observe à juste titre que le moment du paiement est une question qui dépend de la négociation et de l'accord conclu entre les parties, et qu'il est très peu vraisemblable que les prestataires souhaitent retarder le paiement de services qu'ils ont fournis. Le choix de la date du paiement comme moment où la taxe devient exigible supprime tout intérêt qu'aurait le prestataire des services à retarder l'imposition. Le prestataire peut décider lui-même à quel moment la prestation de services est effectuée, ou peut le faire en accord avec l'autre partie. Cela signifie qu'il peut, par sa propre volonté ou en accord avec l'autre partie, décider à quel moment la taxe devient exigible sur la base de la règle générale énoncée à l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive.

27. La Commission soutient que les termes de l'article 11, lettre C, paragraphe 1, de la directive vont dans le sens de son interprétation de l'article 10, paragraphe 2, selon laquelle la législation italienne interprète trop largement la dérogation. Nous ne partageons pas ce point de vue. Selon nous, les termes utilisés à l'article 11, lettre C, paragraphe 1, n'apportent aucune aide aux fins de l'interprétation, dans un sens ou dans l'autre, de l'article 10, paragraphe 2. L'article 11, lettre C, paragraphe 1, concerne la réduction de la base d'imposition, et non le fait générateur ou le moment où la taxe devient exigible.

28. Semblablement, nous ne pensons pas que l'obligation, inscrite à l'article 22, paragraphe 3, sous a), de la directive, de délivrer une facture (ou un document en tenant lieu), soit incompatible avec la fixation à la date du paiement du moment où la taxe devient exigible, comme cela a été avancé. Ces deux questions sont tout à fait indépendantes l'une de l'autre. Il n'y a pas de lien logique entre l'obligation de délivrer une facture et le fait de décider que la taxe est exigible au moment du paiement d'un service. En tout état de cause, même dans l'hypothèse d'une interprétation stricte de l'article 10, paragraphe 2, les États membres peuvent exercer l'option pour quelques opérations: dans ce cas, l'obligation, imposée par l'article 22, paragraphe 3, sous a), de délivrer une facture subsiste. Selon nous, l'article 22, paragraphe 3, est tout à fait compatible avec la fixation à la date de réception du paiement du moment où la taxe devient exigible.

29. Même à supposer que, selon l'interprétation correcte de l'article 10, paragraphe 2, la dérogation ne puisse pas s'appliquer à toutes les opérations, il ne s'ensuivrait pas que la législation italienne est incompatible avec la directive. Le gouvernement français fait valoir que la prestation de services est une sous-catégorie à l'intérieur des opérations couvertes par la directive, à savoir la livraison de biens et la prestation de services. Selon lui, quelle que soit l'interprétation que l'on donne du mot « certaines », l'article 6 du décret présidentiel respecte l'article 10, paragraphe 2, de la directive. Il signale qu'en droit français, la taxe est également exigible

sur les prestations de services à partir du moment où le paiement est effectué. Nous sommes d'accord avec le sens général de cet argument. L'article 6 du décret présidentiel dispose, en ce qui concerne la livraison de biens par opposition à la prestation de services, que la taxe devient exigible au moment de la livraison des biens (sous réserve d'un certain nombre d'exceptions spécifiques). Par conséquent, l'article 6 du décret présidentiel contient une règle pour la livraison de biens, et une autre règle, différente, aux fins de la détermination du moment où la taxe est exigible en matière de prestations de services. Il est clair que la disposition italienne traite les prestations de services comme une sous-catégorie à l'intérieur des opérations imposables qui sont définies à l'article V de la directive et auxquelles l'article 10, paragraphe 2, s'applique.

30. Enfin, il n'apparaît pas que l'application de la législation italienne ait le moindre effet nuisible sur les ressources propres de la Communauté ou sur les conditions de concurrence à l'intérieur de celle-ci.

31. Pour les raisons qui précèdent, nous estimons que l'article 10, paragraphe 2, de la directive permet aux États membres de décider, comme l'a fait la République italienne par l'article 6 du décret présidentiel, que l'encaissement du prix doit être considéré comme le fait qui rend la taxe exigible pour toutes les prestations de services.

La deuxième question

32. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande s'il y a un délai maximal à l'intérieur duquel la délivrance de la facture peut être retardée. On rappellera que l'article 21, quatrième alinéa, du décret présidentiel dispose que la facture doit être émise au moment de la réalisation de l'opération, ce moment étant déterminé par l'article 6 de ce même décret. La combinaison des articles 6 et 21 du décret signifie, en cas de prestation de services, que la facture doit être émise au moment du paiement. Aucun autre délai n'est fixé pour la délivrance de la facture.

33. La juridiction de renvoi est d'avis que l'absence de tout autre délai pour la délivrance de la facture permet aux parties de choisir le moment qui leur convient le mieux pour le paiement de la taxe. Nous sommes d'avis que, pour les raisons exposées ci-dessus (point 26), cette objection n'a aucune force.

34. Le gouvernement français soutient que, puisque l'article 22, paragraphe 3, de la direc-

tive, qui contient les dispositions relatives aux factures, ne fixe pas expressément de délai pour la délivrance de la facture, celle-ci doit être délivrée lorsque se produit le fait générateur de la taxe. Il fait valoir que des considérations d'ordre pratique peuvent imposer que les États membres autorisent les assujettis à délivrer une facture à un stade ultérieur. Si un État membre s'écarte de cette manière de la règle générale selon laquelle la facture doit être délivrée au moment du fait générateur de la taxe, il doit fixer de manière expresse le délai dans lequel elle doit l'être. Le gouvernement français soutient également qu'il en va ainsi indépendamment du point de savoir si un État membre a fait usage de la possibilité de dérogation contenue à l'article 10, paragraphe 2, de la directive.

35. Nous ne partageons pas l'avis du gouvernement français sur ce point. On peut noter que la directive définit avec précision le moment où se produit le fait générateur de la taxe et le moment où celle-ci devient exigible. Comme nous l'avons déjà expliqué, ces moments sont importants dans l'économie de la directive, puisqu'ils déterminent le taux de la taxe, la déclaration sur laquelle le prestataire ou le fournisseur doit mentionner l'opération, et par conséquent la date de paiement et le moment où le droit à déduction du client prend naissance. Par contraste, la directive ne définit pas le moment précis auquel la facture doit être délivrée. L'article 22, paragraphe 3, se borne à disposer que tout assujetti doit délivrer une facture pour toutes les livraisons de biens et prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et pour les acomptes qui lui sont versés par un autre assujetti. L'absence de toute indication du moment où la facture doit être délivrée reflète le fait que, de manière générale, ce moment présente une importance secondaire dans l'économie de la directive. Les assujettis sont tenus de délivrer des factures pour les livraisons et les prestations qu'ils effectuent pour d'autres assujettis, afin de faire en sorte que soient disponibles, dans les archives des prestataires ou des fournisseurs et de leurs clients, des documents justifiant les écritures qu'ils passent dans leurs déclarations fiscales pour une période déterminée en ce qui concerne la taxe en aval exigible sur les prestations et livraisons et la taxe en amont déductible sur les achats. Étant donné qu'en vertu du deuxième alinéa de l'article 10, paragraphe 2, la taxe devient exigible sur le versement d'acomptes malgré le fait qu'il n'y a pas encore eu de prestation ou de livraison, les assujettis sont également tenus de délivrer une facture pour de tels versements. Les exigences relatives aux factures sont liées à l'obligation générale, imposée aux assujettis par l'article 22, paragraphe 2, de tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe et son contrôle par l'administration fiscale. On peut présumer que les assujettis conserveront dans leurs archives les documents de l'époque et, en toute hypothèse, ils devraient avoir en leur possession, au plus tard pour la date à laquelle ils sont tenus de déposer leur déclaration fiscale périodique, des copies des factures de vente et des factures d'achat qui justifient le montant net déclaré de leur obligation fiscale. Toutefois, nous ne voyons aucune raison d'interpréter la directive comme fixant une date spécifique pour laquelle une facture devrait être délivrée, ou comme exigeant des États membres qu'ils fixent une telle date. Comme l'indique le Royaume-Uni, les États membres peuvent néanmoins faire cela au titre de l'article 22, paragraphe 8, qui leur confère le pouvoir général de prévoir d'autres obligations qu'ils

jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

36. La question se pose néanmoins de savoir si, lorsqu'un État membre exerce l'option, prévue par le premier tiret du troisième alinéa de l'article 10, paragraphe 2, consistant à lier le moment où la taxe devient exigible à la date de la facture, il doit spécifier la date pour laquelle une facture doit être délivrée; la même question se pose pour le deuxième tiret de cet alinéa, puisque le fait de retarder la délivrance d'une facture retarde normalement le moment du paiement, et par conséquent le moment où la taxe devient exigible sur la base de cette disposition. Toutefois, ces dispositions n'imposent pas expressément aux États membres de fixer une date pour la délivrance des factures. Il ne semble pas non plus essentiel qu'ils le fassent. Premièrement, un État membre peut, s'il le souhaite, exercer l'option, visée au troisième tiret de ce même alinéa, consistant à fixer un délai à l'expiration duquel la taxe devient exigible, qu'une facture ait déjà été délivrée ou non. Deuxièmement, d'un point de vue pratique, la délivrance rapide d'une facture sera généralement de l'intérêt du prestataire ou du fournisseur, dont le souci principal sera de recevoir le paiement aussi vite que possible. Un client assujetti sera réticent à payer un prestataire ou un fournisseur avant d'avoir reçu une facture en bonne et due forme, lui donnant le droit de déduire la taxe facturée. Il est vrai qu'en cas de modification du taux de la taxe, il pourrait y avoir un risque d'évasion fiscale au moyen d'une manipulation du moment où la taxe devient exigible. Toutefois, l'article 12, paragraphe 2, de la directive prévoit expressément cette situation, en permettant aux États membres de procéder à une régularisation dans les cas visés à l'article 10, paragraphe 2, deuxième et troisième alinéas, pour tenir compte du taux applicable au moment où la livraison de biens ou la prestation de services a été effectuée.

37. Il ne semble donc pas y avoir de raison convaincante d'interpréter la directive comme prévoyant une date limite pour la délivrance des factures, ou comme imposant aux États membres de fixer une telle date. Par conséquent, il suffit de laisser aux États membres une marge d'appréciation en la matière, dans les limites du respect de leur obligation générale d'assurer la bonne application de la taxe. Il en va d'autant plus ainsi que les pratiques en matière de facturation sont susceptibles de varier considérablement en fonction de l'entreprise ou du secteur en cause. Une interprétation restrictive de la directive pourrait porter indûment atteinte aux pratiques commerciales normales.

38. Pour les raisons qui précèdent, nous sommes d'avis qu'un État membre qui fait usage de la dérogation inscrite à l'article 10, paragraphe 2, de la directive n'a aucune obligation de fixer une date limite pour laquelle une facture doit être délivrée.

La troisième question

39. La troisième question demande si la directive impose aux États membres d'arrêter des dispositions prévoyant l'établissement de documents relatifs à la prestation des services et à leur paiement lorsqu'ils font usage de la dérogation inscrite à l'article 10, paragraphe 2.

40. L'article 22 de la directive, qui concerne les obligations des redevables dans le domaine des opérations intérieures, n'énonce guère de règles spécifiques en ce qui concerne les documents que les assujettis doivent conserver. En dehors de certaines exigences relatives à la délivrance et au contenu des factures et des déclarations, il se borne à imposer aux assujettis l'obligation générale, inscrite à l'article 22, paragraphe 2, de tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe et son contrôle par l'administration fiscale. En outre, l'article 22, paragraphe 8, confère aux États membres le pouvoir de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

41. Il s'ensuit que la directive confère aux États membres un large pouvoir d'appréciation dans la formulation des dispositions nécessaires à la bonne application de la taxe. L'existence de ce large pouvoir d'appréciation paraît justifiée, puisque, dans la formulation de leurs dispositions, les États membres devront tenir compte de diverses considérations, comprenant les différences relatives à la dimension des entreprises et à leur type d'activité, ainsi que les exigences particulières relatives aux documents comptables imposées par le droit des sociétés ou par la législation sur les impôts directs. Outre la formulation de dispositions sur les documents comptables, on peut s'attendre à ce que les États membres procèdent à des contrôles périodiques afin de vérifier le respect de ces dispositions par les assujettis. Ils peuvent, en particulier dans le cas de petites entreprises qui ne disposent pas de contrôles comptables internes satisfaisants, souhaiter compléter leurs contrôles en utilisant des techniques d'analyse comptable.

42. Dans ce contexte, il ne serait guère sensé que la Cour interprète la directive comme exigeant des États membres qu'ils imposent des exigences particulières qu'elle-même ne prévoit pas expressément. Ce qui importe est que les États membres assurent, dans toute la mesure du possible, que les assujettis passent les écritures nécessaires et paient la taxe sur toutes leurs livraisons de biens et prestations de services et ne demandent la déduction de la TVA que sur leurs dépenses professionnelles légitimes. Selon nous, il convient d'interpréter la directive comme laissant aux États membres un large pouvoir d'appréciation dans la formulation des règles destinées à atteindre cet objectif.

43. Pour les raisons qui précèdent, nous sommes d'avis que la directive n'impose pas

aux États membres 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, autres que celle d'imposer la délivrance d'une facture conformément à l'article 22, paragraphe 3. Selon nous, le point de savoir si un État membre a ou non fait usage de la dérogation inscrite à l'article 10, paragraphe 2, est dénué de pertinence pour la réponse à cette question.

Les conséquences d'une éventuelle incompatibilité de la législation italienne avec la directive

44. Il s'ensuit, selon nous, que la législation italienne n'est pas incompatible avec la directive. Même si elle l'était, les autorités italiennes ne seraient pas en droit d'invoquer la directive pour justifier qu'une peine soit infligée à Italittica, alors que celle-ci s'est conformée à la législation italienne.

45. Il est clair que, en l'absence d'une législation de transposition appropriée, ce sont seulement les particuliers qui peuvent invoquer les directives contre les organes de l'État, et que l'inverse n'est pas vrai. Pour cette raison, l'administration d'un État membre ne peut pas écarter sa propre législation, qu'elle considère comme incompatible avec une directive, pour imposer une obligation à un particulier. Dans l'affaire Faccini Dori [6], la Cour a confirmé que, en l'absence de mesures de transposition, les particuliers ne pouvaient se fonder sur une directive pour prétendre à un droit à l'égard d'autres particuliers et faire valoir un tel droit devant les juridictions nationales. A fortiori, en l'absence de mesures de transposition appropriées, l'État et ses organes ne peuvent se prévaloir d'une directive afin d'imposer des obligations aux particuliers [7].

46. En outre, on ne peut pas soutenir que, contrairement à sa signification apparente, la législation italienne doive être interprétée d'une manière qui la rende compatible avec la directive. La règle générale en vertu de laquelle les juridictions nationales sont tenues d'interpréter leur droit national à la lumière des termes et de l'objectif d'une directive ne s'applique pas lorsqu'une telle interprétation de la législation nationale aurait pour effet d'imposer une responsabilité pénale dans des circonstances où, sur la base de la législation nationale envisagée isolément, une telle responsabilité n'existerait pas. La raison de cette restriction est qu'une interprétation extensive de la législation pénale va à l'encontre du principe fondamental de légalité (nullum crimen, nulla poena sine lege) [8].

6 — Arrêt du 14 juillet 1994 (C-91/92, Rec. p. I-3325).

7 — Arrêt du 11 juin 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Rec. p. 2545, points 19 et 20).

8 — Arrêt du 8 octobre 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. p. 3969, point 13); voir aussi les points 24 à 26 de nos conclusions dans les affaires jointes C-206/88 et C-207/88, Vessoso et Zanetti (arrêt du 28 mars 1990, Rec. p. I-1461).

Conclusion

47. Pour les raisons qui précèdent, nous sommes d'avis qu'il y a lieu de répondre comme suit aux questions déférées:

« 1) 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, permet aux États membres de décider que l'encaissement du prix doit être considéré comme le fait qui rend la taxe exigible pour toutes les prestations de services.

2) Un État membre qui fait usage de la dérogation prévue à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, deuxième tiret, n'est pas tenu de prévoir un délai déterminé à compter de la date du fait générateur de la taxe au cours duquel la facture ou le document en tenant lieu doit être délivré même lorsque le prix n'a pas été payé.

3) Un État membre qui fait usage de la dérogation précitée n'est pas tenu d'arrêter des dispositions détaillées 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 le prix n'a pas été payé. »