

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 24 mars 1993*

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

1. Dans la présente affaire, le Président du Tribunale di Genova demande à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation de certaines dispositions de la sixième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée (directive du Conseil 77/388/CEE; JO 1977, L 145, p. 1). La question principale est celle de savoir si une réglementation nationale qui exige le paiement d'un acompte provisionnel sur cette taxe avant la fin de la période fiscale concernée, est compatible avec la sixième directive.

Antécédents

2. Le demandeur au principal, M. M. Balocchi, exerce en Italie l'activité d'administrateur de biens immobiliers. Il est considéré comme assujéti aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). La réglementation italienne en matière de TVA prévoit des périodes fiscales d'une année civile (du 1^{er} janvier au 31 décembre). Les assujétis doivent présenter une déclaration annuelle pour chaque période fiscale au plus tard le 5 mars de l'année suivante. La déclaration annuelle a un caractère récapitulatif: les assujétis doivent, au cours de l'année, calculer, sur une base mensuelle ou trimestrielle, le montant TVA dû et le verser à l'administration fiscale; lorsque l'assujéti présente sa déclaration annuelle, il verse le

montant de la TVA correspondant au montant restant dû pour l'activité de l'année entière (ou il récupère, le cas échéant, le trop-perçu). C'est le chiffre d'affaires de l'intéressé qui détermine l'assujétissement aux versements mensuels ou trimestriels de la TVA. La règle fondamentale se trouve à l'article 27 du décret du Président de la République n° 633/72 (modifié), aux termes duquel l'assujéti doit, au plus tard le 20 de chaque mois, calculer et verser le montant TVA dû, au vu de son registre TVA du mois précédent¹. L'article 33 du décret n° 633/72 prévoit cependant un régime simplifié pour les petits contribuables. Cet article prévoit notamment que les assujétis dont l'activité consiste en la fourniture de services et dont le chiffre d'affaires annuel de l'année précédente n'a pas excédé 360 millions de liras doivent effectuer des versements périodiques avant le 5 du second mois suivant chacun des trois premiers trimestres de l'année. Le montant TVA dû pour le dernier trimestre de l'année est en principe versé lors de la déclaration annuelle du mois de mars de l'année suivante. Depuis 1991 la situation a cependant subi des changements considérables en raison de l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90 du 29 décembre 1990, qui stipulait que:

« A compter de l'année 1991, les assujétis soumis aux obligations de liquidation et de

1 — Cependant, les assujétis, qui confient leur comptabilité à d'autres personnes, peuvent calculer les versements mensuels en se fondant sur les inscriptions faites sur le registre TVA au cours de l'avant-dernier mois précédent: voir article 27, premier alinéa, deuxième phrase, du décret n° 633/72. Cette phrase a été ajoutée à l'article 27 par l'article 1^{er}, alinéa 5, sous c) du décret-loi n° 151 du 13 mai 1991.

* Langue originale: l'anglais.

versement prévues à l'article 27 du décret du Président de la République n° 633 du 26 octobre 1972 [c'est-à-dire les assujettis devant faire des versements mensuels] doivent verser, au plus tard le 20 décembre, à titre d'acompte sur le versement pour ce même mois, un montant égal à 65 %² du versement qu'ils ont effectué ou qu'ils auraient dû effectuer pour le mois de décembre de l'année précédente ou, s'il est inférieur, de celui à effectuer pour le même mois de l'année en cours. Lors de la liquidation relative au mois de décembre il est tenu compte de l'acompte versé. Avant cette date les contribuables visés à l'article 33 du décret du Président de la République n° 633 du 26 octobre 1972, doivent verser, à titre d'acompte sur le versement à effectuer lors de la déclaration annuelle, un montant égal à 65 % du versement qui a été effectué ou qui aurait dû être effectué avec la déclaration annuelle de l'année précédente ou, s'il est inférieur, de celui à effectuer lors de la déclaration pour l'année en cours... »

L'article 6, alinéa 5, de la loi n° 405/90 stipule que:

« Quiconque n'effectue pas en totalité ou en partie les versements visés à l'alinéa 2 est soumis à la surtaxe de 20 % sur les sommes qui n'ont pas été versées ou qui ont été versées en moins. »

3. Comme en 1990 le chiffre d'affaires de M. Balocchi n'a pas dépassé 360 millions de LIT, il était tenu en 1991 de payer la TVA par versements trimestriels, conformément à l'article 33 du décret n° 633/72. Il

² — Aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 6, du décret-loi n° 151 du 13 mai 1991, ce montant est porté à 70 % pour les contribuables qui ont profité de la disposition visée dans la note n° 1 ci-dessus.

devait, au plus tard pour le 20 décembre 1991, verser l'acompte visé à la troisième phrase de l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90. M. Balocchi a considéré que l'obligation de faire un tel paiement avant la fin du trimestre était contraire aux articles 10 et 11 de la sixième directive. C'est pour obtenir une déclaration dans ce sens qu'il a introduit une action devant le Tribunale di Genova contre le Ministère italien des finances. Cette action a été introduite le 16 décembre 1991 (c'est-à-dire 4 jours avant la date limite de versement de l'acompte). Il a également demandé la suspension provisoire de l'obligation de payer l'acompte. Le Président du Tribunale di Genova a accordé ladite suspension et a déferé les questions suivantes à la Cour afin qu'elle se prononce à titre préjudiciel:

« 1. Les règles mentionnées aux articles 10 et 11 de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 (77/388/CEE) ont-elles harmonisé les notions de fait générateur de la taxe et de moment de son exigibilité et si oui ces règles confèrent-elles aux particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir devant le juge national?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, que doit-on considérer comme le fait générateur de la taxe et le moment de son exigibilité? Les articles 10 et 11 de la directive précitée tels qu'ils ont été interprétés par la Cour de justice font-ils obstacle à l'application d'une règle nationale (article 6 de la loi n° 405/90) qui impose aux prestataires de service une obligation de verser la TVA sur des prestations qu'ils n'ont pas encore effectuées et des montants qu'ils n'ont pas encore perçus? »

La réglementation communautaire applicable

4. L'ordonnance de renvoi se réfère aux articles 10 et 11 de la sixième directive. La première de ces dispositions définit la notion de « fait générateur » et indique à quel moment la taxe devient exigible. Elle prévoit notamment que:

« 1. Sont considérés comme:

a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) exigibilité de la taxe: 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, même si le paiement peut en être reporté.

2. 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... »

5. L'article 11 de la sixième directive, qui définit la base d'imposition (c'est-à-dire l'assiette de la TVA), ne semble pas avoir de lien direct avec la présente affaire. Nous ne le mentionnerons plus dans la suite de nos conclusions.

6. Les paragraphes 4 et 5 de l'article 22 de la sixième directive, qui ne sont pas visés dans l'ordonnance de renvoi, semblent en revanche s'appliquer en l'espèce. Les dispositions de ces textes sont les suivantes:

« 4. Tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Cette période est fixée par les États membres à un, deux ou trois mois. Toutefois les États membres peuvent fixer des périodes différentes qui ne peuvent cependant pas excéder un an.

Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

5. Tout assujetti doit payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels. »

7. Certaines dispositions des articles 17 et 18 sont également, pour des raisons qui seront exposées plus tard, applicables en l'espèce. Ces articles autorisent l'assujetti, s'il remplit certaines conditions, à déduire du montant TVA dû pour une période donnée, la TVA facturée à l'assujetti pour des prestations fournies par d'autres assujettis au cours de la même période. L'article 17, paragraphe 1, stipule notamment que:

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

Et l'article 18, paragraphe 2, stipule que :

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance... »

Les arguments de M. Balocchi

8. L'argumentation de M. Balocchi est très simple. Il considère que s'il avait été obligé de verser l'acompte le 20 décembre 1991, conformément à l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90, il aurait été tenu de verser la TVA pour des opérations non encore réalisées. Cela serait le cas notamment si un pourcentage particulièrement élevé de son chiffre d'affaires était réalisé au cours des derniers 11 jours de l'année ou si le chiffre d'affaires réalisé en 1991 avait baissé de manière significative par rapport à l'année précédente. Bien que, dans ce dernier cas, la réglementation italienne l'autorise à calculer le montant de l'acompte en se référant à la TVA effectivement due pour l'année en cours, il était dans l'impossibilité de savoir le 20 décembre 1991 si ce chiffre serait inférieur à celui découlant du calcul fondé sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, étant donné qu'il ne pouvait pas connaître le volume des opérations qu'il réaliserait au cours des 11 derniers jours de l'année. Par conséquent, il aurait dû, afin d'être certain de ne pas être soumis à la surtaxe de 20 % prévue par l'article 6, alinéa 5, de la loi n° 405/90, calculer le montant de l'acompte en se référant aux résultats de l'année précédente.

9. M. Balocchi fait valoir que la réglementation italienne contestée, dans la mesure où elle exige des assujettis qu'ils versent un acompte sur la TVA pour des opérations non encore réalisées, est contraire aux dispositions de la sixième directive. Elle serait notamment contraire aux dispositions du paragraphe 1, sous b), et du paragraphe 2 de l'article 10, aux termes desquelles la taxe devient exigible (c'est-à-dire le Trésor peut en exiger le paiement auprès du redevable) au moment « où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée ».

10. M. Balocchi fait observer que dans son secteur d'activité une part particulièrement importante du chiffre d'affaires est réalisée au cours des derniers jours de l'année, mais qu'une grande partie de son activité a un caractère aléatoire et que son chiffre d'affaires définitif est imprévisible. Il cite plusieurs autres catégories d'assujettis dont le chiffre d'affaires est conditionné par des facteurs saisonniers et climatiques, comme par exemple les hôteliers dans les stations de ski.

11. D'après M. Balocchi, l'article 22, paragraphe 5, de la sixième directive qui autorise les États membres à percevoir un acompte provisionnel, n'est pas de nature à supplanter la règle formulée de manière claire dans l'article 10, paragraphe 2, aux termes de laquelle la TVA devient exigible au moment de la réalisation de l'opération en question. M. Balocchi estime que son point de vue est confirmé par l'arrêt rendu dans l'affaire Dansk Denkavit/Ministeriet vor Skatter og Afgifter (42/83, Rec. 1984, p. 2649), où la Cour a évoqué (au point 19) le « pouvoir réglementaire [des États membres] pour fixer les délais à partir du fait générateur jusqu'au paiement de la

taxe ». Selon M. Balocchi, l'article 22, paragraphe 5, autorise les États membres à percevoir un acompte mais pas à percevoir une avance.

12. L'avis de la Commission confirme celui de M. Balocchi; celle-ci estime en effet qu'au vu des dispositions de l'article 10 de la sixième directive, il est clair que la taxe devient exigible après réalisation de l'opération soumise à imposition. La Commission, tout comme M. Balocchi, distingue également entre le versement d'un acompte et le versement d'une avance. D'après elle, l'article 22, paragraphe 5, de la sixième directive autorise le versement d'un acompte, mais pas celui d'une avance. Il autorise les États membres à percevoir une partie de la taxe effectivement due en attendant que la totalité de celle-ci soit chiffrée de manière définitive. La Commission cherche par ailleurs à démontrer que les dispositions applicables de la sixième directive sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles pour avoir un effet direct.

Point de vue du gouvernement italien

13. Le gouvernement italien met en doute la recevabilité de la demande préjudicielle. Il le fait pour deux raisons: en premier lieu, la procédure aurait dû être engagée devant une juridiction compétente en matière fiscale et non pas devant le Tribunale di Genova qui en tant que juridiction civile ordinaire n'a pas compétence en la matière; en second lieu, l'ordonnance de renvoi est intervenue sans débat contradictoire, de sorte que les services fiscaux italiens n'ont pas eu l'occasion d'exposer leur point de vue.

14. Quant au fond, le gouvernement italien fait valoir que la réglementation italienne contestée n'oblige pas le contribuable à payer la TVA pour des opérations qui n'ont pas encore été réalisées. Il souligne que le contribuable a le choix entre le paiement de 65 % du montant dû l'année précédente et le paiement de 65 % du montant dû pour l'année en cours: s'il constate le 20 décembre que son chiffre d'affaires a baissé par rapport à celui de l'année précédente, il peut opter pour le versement d'un acompte provisionnel calculé sur le chiffre d'affaires de l'année en cours; d'autre part, si son chiffre d'affaires a augmenté, il peut verser un acompte provisionnel calculé sur le chiffre d'affaires moins important de l'année précédente. Le gouvernement italien attire également l'attention sur le fait que la réglementation italienne accorde à l'assujetti un délai de plus de deux mois (du 2 janvier au 5 mars) pour faire sa déclaration annuelle de TVA pour le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente. Les contribuables créanciers présentent leur déclaration aussi tôt que possible, alors que les contribuables débiteurs attendent le dernier jour. Le gouvernement italien fait valoir que l'article 22, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive stipule que le délai pour la présentation de la déclaration doit être fixé par les États membres, mais qu'il ne doit pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Or, la réglementation italienne accorde un délai légèrement supérieur. Bien que l'argumentation sur ce point ne soit pas très claire, le gouvernement italien semble affirmer que la réglementation contestée ne fait que compenser la générosité excessive de la règle selon laquelle les déclarations annuelles peuvent être présentées jusqu'au 5 mars. Enfin, le gouvernement italien considère que les exigences imposées par la réglementation italienne sont pleinement compatibles avec l'article 22, paragraphe 5, de la sixième directive.

15. Il nous semble par ailleurs utile d'évoquer un point soulevé à l'audience par le représentant du gouvernement italien: la réglementation italienne ne prévoit qu'une période fiscale de 12 mois et une déclaration annuelle pour la TVA; bien que les assujettis soient tenus d'effectuer des versements mensuels ou trimestriels au titre de la TVA, selon le volume de leur chiffre d'affaires, ils ne présentent pas de déclaration au sens de l'article 22, paragraphe 4, de la sixième directive lorsqu'ils effectuent ces paiements et les périodes auxquelles ces paiements se rattachent ne constituent pas des périodes fiscales au sens de l'article 22, paragraphe 4. Du point de vue formel cette constatation est sans doute exacte, étant donné que les assujettis ne sont pas tenus de fournir les informations détaillées visées à l'article 22, paragraphe 4, lors des versements mensuels ou trimestriels exigés par les articles 27 et 33 du décret n° 633/72. Ce point de vue est néanmoins assez théorique: les dispositions du décret précité exigent en effet de l'assujetti qu'il calcule et qu'il verse le montant exact de la taxe dont il est redevable pour le mois ou le trimestre précédent; s'il paie moins que le montant dû, il encourt une sanction équivalente à deux, voire quatre fois le solde impayé (voir article 44, alinéa 2, du décret n° 633/72). Le système italien est en fait très proche d'un système de déclarations mensuelles ou trimestrielles, avec la seule différence que les comptes sont apurés une seule fois tous les 12 mois.

Recevabilité

16. Nous ne pensons pas que la demande de décision préjudicielle puisse être considérée comme irrecevable. Il ne fait aucun doute qu'une question préjudicielle peut être posée dans le cadre d'une procédure non

contradictoire: arrêt *Simmenthal/Amministrazione delle Finanze dello Stato* (70/77, Rec. 1978, p. 1453, spécialement points 8 à 11).

17. Dans cet arrêt la Cour a constaté qu'il peut « s'avérer de l'intérêt d'une bonne justice que la question préjudicielle ne soit posée qu'à la suite d'un débat contradictoire ». La Cour a néanmoins reconnu qu'il appartient à la seule juridiction nationale d'apprécier la nécessité d'entendre le défendeur avant d'arrêter une ordonnance de renvoi.

18. Même si cet arrêt est clair, il nous semble cependant utile d'insister sur le fait qu'en général il est préférable qu'un renvoi préjudiciel n'intervienne qu'à la suite d'un débat contradictoire. Cela permettrait en effet de circonscrire de manière plus précise les questions soulevées dans l'ordonnance de renvoi, qui est l'unique fondement pour les observations écrites des États membres et de la Commission. On peut supposer qu'en l'espèce l'intervention du Ministère italien des finances aurait eu pour conséquence la mention, dans l'ordonnance de renvoi, de l'article 22 de la sixième directive dont l'importance ne fait aucun doute.

19. Quant à la question de savoir si le Tribunale di Genova est compétent en matière fiscale, il est évident qu'elle relève du droit national et qu'elle doit par conséquent être tranchée dans le cadre de celui-ci. Il n'appartient pas à la Cour de mettre en doute une décision du Président du Tribunale di Genova relative à la compétence de sa propre juridiction. Toute contes-

tation sur ce point doit emprunter les voies de recours offertes par le droit national. Dans l'affaire *Reina/Landeskreditbank Baden-Württemberg* (65/81, Rec. 1982, p. 33), où la recevabilité d'une demande préjudicielle a été contestée au motif que la juridiction de renvoi n'était pas composée de manière correcte, la Cour a déclaré que (au point 7):

« Il ne lui appartient ... pas ... de vérifier si la décision par laquelle elle a été saisie a été prise conformément aux règles d'organisation et de procédure judiciaires du droit national. La Cour doit donc s'en tenir à la décision de renvoi émanant d'une juridiction d'un État membre, tant qu'elle n'a pas été rapportée dans le cadre de voies de recours prévues éventuellement par le droit national. »

Les effets de la réglementation italienne contestée

20. Il subsiste des doutes quant aux effets précis de la réglementation italienne contestée sur les assujettis qui doivent payer la TVA de manière trimestrielle conformément à l'article 33 du décret n° 633/72. La signification de la première phrase de l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90 est claire: les assujettis soumis à l'obligation de faire des versements mensuels doivent, conformément à l'article 27 de ce décret, verser pour le 20 décembre un acompte provisionnel correspondant à 65 % du montant dont ils étaient redevables pour le mois de décembre de l'année précédente (ou correspondant à 65 % du montant dont ils seront redevables pour le mois de décembre en cours, si ce montant est inférieur au

montant de l'année précédente). Il se peut que le chiffre de 65 % ait été choisi parce qu'il est pratiquement identique à la proportion du mois écoulée à la date en question ($\frac{20}{31} = 64,5\%$). Concernant les assujettis soumis à l'obligation de faire des versements trimestriels, la situation est moins claire. La troisième phrase de l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90 exige desdits assujettis qu'ils versent un acompte provisionnel correspondant à 65 % de la taxe qu'ils ont versée ou qu'ils auraient dû verser lors de la déclaration annuelle de l'année précédente (ou, s'il est inférieur, à 65 % du montant devant être versé lors de la déclaration de l'année en cours). L'élément de référence principal devant être pris en compte lors de la déclaration annuelle présentée par les assujettis effectuant des versements trimestriels conformément à l'article 33 du décret n° 633/72 est la taxe versée pour le dernier trimestre de l'année précédente. Par ailleurs, toute autre somme due pour l'année précédente doit également être versée au moment de la déclaration annuelle. Il faut cependant noter que, depuis l'entrée en vigueur de la réglementation contestée, on déduit du versement effectué au moment de la déclaration annuelle le montant de l'acompte provisionnel versé le 20 décembre. (On peut supposer que les 65 % du montant dû au moment de la déclaration annuelle, visés par la troisième phrase de l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90, correspondent à 65 % du montant devant normalement être versé au moment de la déclaration annuelle, sans aucune réduction pour un éventuel acompte provisionnel versé au 20 décembre de l'année précédente.)

21. En tout état de cause, il découle clairement des observations écrites de M. Balocchi (p. 8 et 9) ainsi que de la copie de ses déclarations de TVA annexées à ses observations que la réglementation contestée

avait pour effet, lors de sa première année d'application, d'exiger de M. Balocchi qu'il verse avant le 20 décembre 1991 un acompte provisionnel correspondant à 65 % de la taxe due pour le dernier trimestre de l'année 1990 (ou correspondant à 65 % de la taxe qu'il pensait devoir verser pour le dernier trimestre de l'année 1991). Il convient de noter qu'en ce qui concerne les assujettis soumis à l'obligation de faire des versements trimestriels, il n'est plus possible, contrairement à ce qui a été constaté ci-dessus, de faire un lien arithmétique entre l'acompte provisionnel et la proportion de la période fiscale écoulée au moment de son versement: le dernier trimestre de l'année comporte 92 jours, de sorte qu'en date du 20 décembre pas moins de 88 % de ladite période se sont écoulés ($81/92 = 88\%$).

22. Quelle que soit la signification exacte des dispositions italiennes contestées, il ne semble pas y avoir de doute, nonobstant les arguments du gouvernement italien, que dans certaines circonstances elles ont pour effet d'obliger l'assujetti à verser une somme supérieure au montant TVA effectivement dû à ce moment. C'est le cas, par exemple, lorsque le chiffre d'affaires de l'assujetti subit une baisse par rapport à l'année précédente et qu'il verse un acompte provisionnel équivalent à 65 % de la taxe due à l'époque correspondante de l'année précédente. S'il est vrai que dans ce cas l'acompte provisionnel devrait en principe être calculé en fonction du chiffre d'affaires moins important de l'année en cours, il n'empêche que cette solution n'est pas réaliste en raison des vicissitudes du monde des affaires, car d'habitude l'assujetti ne dispose d'aucun moyen pour déterminer quelle somme il devra effectivement payer au titre de la TVA à la fin de l'année (sauf bien entendu dans l'hypothèse d'une fermeture de ses

bureaux entre le 20 et le 31 décembre). Même s'il constate le 20 décembre que son chiffre d'affaires semble avoir baissé, l'assujetti prudent calculera l'acompte provisionnel en se référant aux résultats de l'année précédente; car s'il calcule l'acompte provisionnel en se fondant sur les résultats prévisibles de l'année en cours, il risque de devoir payer la surtaxe de 20 % prévue par l'article 6, alinéa 5, de la loi n° 405/90 en cas d'amélioration soudaine de son chiffre d'affaires et d'une augmentation du montant dû au titre de la TVA pour l'année en cours par rapport au montant dû pour la période correspondante de l'année précédente. Même si, d'après les déclarations faites à l'audience par l'agent du gouvernement italien, la réglementation italienne en matière de TVA permet aux autorités compétentes de ne pas réclamer le paiement de la surtaxe s'il s'avère qu'il s'agit d'une erreur de calcul commise en toute bonne foi, il ne semble pas y avoir d'obligation légale pour lesdites autorités d'agir en faveur de l'assujetti.

23. La réglementation contestée peut également avoir pour résultat le paiement par l'assujetti d'un montant excédant la TVA effectivement due au moment en question si une proportion particulièrement importante du chiffre d'affaires de l'assujetti est réalisée au cours des 11 derniers jours de l'année. L'exemple cité par M. Balocchi, à savoir celui de l'hôtel dans une station de ski, est tout à fait pertinent. S'il n'y a pas de neige au cours de la première moitié de décembre, le chiffre d'affaires risque d'être très faible; mais s'il neige beaucoup vers le milieu du mois, l'hôtel peut fonctionner à pleine capacité au cours de la période des vacances de fin d'année. L'hôtelier sera en mesure de déterminer de manière assez précise le montant qu'il devra payer au titre de la TVA pour le dernier mois ou le dernier

trimestre de l'année (si toutes les chambres sont réservées) et de verser un acompte provisionnel fondé sur ce montant; et dans ce cas il est probable que le montant de l'acompte dépasse la TVA effectivement due le 20 décembre.

réglementation britannique ne soit bien entendu pas directement mise en cause dans la présente affaire, il est cependant intéressant d'examiner de plus près ladite réglementation, car celle-ci permet en effet de mettre en évidence les points soulevés en l'espèce.

24. Il convient alors de se poser la question de savoir si et dans quelles limites il est compatible avec les dispositions de la sixième directive d'exiger des assujettis le paiement d'un acompte provisionnel au titre de la TVA qui risque d'excéder la TVA effectivement due au moment du paiement, tout en gardant bien entendu à l'esprit que lesdits assujettis pourront récupérer un éventuel trop-perçu lors de la présentation de leur déclaration annuelle. Avant de tenter de répondre à cette question, nous examinerons les arguments développés par le Royaume-Uni au cours de l'audience pour justifier la nouvelle réglementation qui y a été récemment adoptée et qui, dans certains cas, exige également des assujettis le versement d'acomptes provisionnels au titre de la TVA.

26. La réglementation britannique en matière de TVA prévoit en principe des déclarations trimestrielles et des versements trimestriels. Les déclarations doivent être présentées et la TVA doit être versée dans un délai d'un mois à compter de la fin de chaque trimestre. En 1991, le gouvernement britannique a divulgué l'existence de projets en vue de l'institution de déclarations mensuelles pour les contribuables très importants. Ces projets ont rencontré une forte opposition de la part des assujettis concernés, notamment en raison de la charge administrative supplémentaire causée par les déclarations mensuelles. Le gouvernement britannique a par conséquent décidé de maintenir le système des déclarations trimestrielles, tout en exigeant des contribuables très importants le versement d'acomptes provisionnels mensuels.

Le système britannique des paiements par acomptes provisionnels

25. Le Royaume-Uni explique qu'il s'est abstenu de présenter des observations écrites parce qu'il n'avait pas compris, au vu des termes de l'ordonnance de renvoi, que les questions posées par la juridiction italienne étaient susceptibles d'influer sur la validité de la réglementation récemment adoptée au Royaume-Uni. Il était cependant représenté à l'audience et son système de perception de la TVA a fait l'objet d'un exposé détaillé devant la Cour. Bien que la validité de la

27. Les modifications nécessaires ont été apportées par le Value Added Tax (Payments on Account) (N° 2) Order 1992 [décret de 1992 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (versements par acomptes) (n° 2)]. L'assujetti verse un acompte pour chacun des deux premiers mois du trimestre. Ensuite, il fait la déclaration trimestrielle dans les conditions habituelles et c'est à ce moment qu'il paye le solde de la TVA due pour le trimestre. Chaque acompte est payable avec un mois de retard. Ainsi, pour la période fiscale trimestrielle du 1^{er} janvier

au 31 mars, le premier acompte est versé fin février, le second fin mars et le solde de la TVA due pour tout le trimestre est versé fin avril.

28. Pour le calcul des versements par acomptes on prend pour référence le montant total que l'assujetti devait payer au titre de la TVA pour la période d'une année prenant fin 6 mois avant le début du trimestre en question. Chaque acompte correspond à un douzième de la TVA totale due pour la période de référence. Si l'assujetti est confronté à des événements ayant un impact important sur le montant TVA qu'il devra verser et s'il peut démontrer que pour l'année en cours ce montant sera inférieur à 80 % du montant qu'il devait payer pour l'année de référence, le montant des acomptes sera réduit en conséquence. Par ailleurs, si l'assuré considère que le système décrit ci-dessus ne convient pas à son type d'activité, il peut opter pour un système de déclarations mensuelles, auquel cas on n'exigera pas de lui de verser des acomptes.

29. L'avocat du Royaume-Uni a soutenu à l'audience que le système britannique de versements par acomptes est compatible avec la sixième directive, compte tenu notamment de ce que l'article 22, paragraphe 5, de celle-ci autorise expressément les acomptes provisionnels. Le Royaume-Uni considère que le but de l'article 22, paragraphe 5, est de permettre l'estimation de la TVA due par l'assujetti, sans qu'il soit nécessaire d'effectuer les calculs complexes requis à la fin de chaque période fiscale; d'après lui, ce but ne serait pas atteint si les acomptes provisionnels ne pouvaient être perçus qu'après le calcul exact de la TVA due par l'assujetti.

30. Afin que notre exposé soit complet, nous signalons également que, d'après les informations fournies par la Commission en réponse à une question posée par la Cour, trois autres États membres — à savoir la Belgique, la France et le Luxembourg — exigent également, dans certaines circonstances, le versement d'acomptes provisionnels dont le montant est déterminé en fonction de la TVA versée au cours de périodes précédentes.

Compatibilité des acomptes provisionnels avec la sixième directive

31. L'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive stipule que « la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée ». Aux termes de l'article 10, paragraphe 1, sous b), la notion d'« exigibilité de la taxe » correspond au « 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, même si le paiement peut en être reporté ». Pour M. Balocchi et pour la Commission, ces dispositions signifient que, nonobstant la formulation de l'article 22, paragraphe 5, les assujettis ne peuvent en aucun cas être tenus de verser des acomptes lorsque ceux-ci ont pour effet de les obliger à acquitter la TVA pour des opérations non encore réalisées. Bien que les termes de l'article 10, du moins à leur lecture superficielle, semblent aller dans le sens de cette interprétation, l'approche de M. Balocchi et de la Commission est à notre avis erronée. Leur approche est fondée sur la présomption que l'assujetti acquitte la TVA séparément pour chaque opération qu'il effectue. La réalité est bien entendue toute autre: le calcul de la TVA due par l'assujetti suppose une opéra-

tion comptable complexe, pour laquelle il est nécessaire a) d'identifier les opérations imposables réalisées au cours d'une période fiscale déterminée et de totaliser le montant de la TVA facturée aux clients de l'assujetti (taxe en aval), b) d'identifier les fournitures que l'assujetti a reçues d'autres assujettis au cours de la même période et de totaliser le montant de la TVA facturée à l'assujetti par ses fournisseurs (taxe en amont) et c) de déduire la taxe en amont de la taxe en aval, la différence correspondant au montant que l'assujetti doit verser à l'administration fiscale pour la période en question (ou au montant dont il est en droit de réclamer le remboursement par l'administration fiscale si la taxe en amont est supérieure à la taxe en aval).

32. Il apparaît donc clairement que l'objectif de l'article 10 de la sixième directive n'est pas la détermination du moment auquel la taxe facturée pour une opération déterminée doit être versée à l'administration fiscale. L'article 10 a trait à la date à laquelle la créance pour la taxe prend naissance et non pas à la date à laquelle la taxe doit être versée. Cet article vise essentiellement la détermination des opérations devant être prises en compte pour chaque période fiscale.

33. Il en découle que le type de réglementation en cause ne peut pas être contraire à la sixième directive uniquement pour les raisons données par M. Balocchi et la Commission. Le problème n'est pas pour autant réglé. Il ressort du système de la directive que la TVA est en principe payable a posteriori. Ce principe peut être déduit de l'article 22, paragraphes 4 et 5, en combi-

naison avec les articles 10, 17 et 18. Ainsi, la règle générale est que l'assujetti paie la taxe lorsqu'il dépose la déclaration (article 22, paragraphe 5). La déclaration est déposée après la fin de la période fiscale, dans un délai fixé par les États membres, ce délai ne pouvant pas dépasser deux mois (article 22, paragraphe 4, premier alinéa). Dans la déclaration doivent figurer toute les données nécessaires pour calculer le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer (article 22, paragraphe 4, deuxième alinéa). La taxe devenue exigible est celle due par les clients de l'assujetti pour les biens livrés ou les prestations de services effectuées au cours de la période fiscale en question (article 10, paragraphe 2). Les déductions à effectuer sont celles relatives aux taxes dues par l'assujetti pour des fournitures qu'il a reçues d'autres assujettis au cours de la période fiscale en question (article 17, paragraphe 1, et article 18, paragraphe 2). Il est donc clair qu'en règle générale, chaque assujetti paie la TVA calculée sur le chiffre d'affaires qu'il a réalisé au cours de la période fiscale qui a expiré au moment du paiement. Une réglementation nationale qui va à l'encontre de cette règle générale dans le sens qu'elle exige que les assujettis s'acquittent, avant la fin d'une période fiscale donnée, d'une partie de la TVA dont ils seront redevables pour ladite période fiscale, ne sera légale que si elle tombe dans le champ d'application de la dernière partie de la deuxième phrase de l'article 22, paragraphe 5, qui autorise les États membres à « percevoir des acomptes provisionnels ».

34. Nous n'avons aucun doute concernant la faculté que cette disposition accorde aux États membres, sous réserve de certaines limites que nous tenterons de définir, de

procéder à une évaluation provisoire du montant TVA dû par l'assujetti — et cela avant même la fin de la période fiscale lorsqu'il n'est pas encore possible de procéder au calcul définitif de la somme effectivement due — et de demander un acompte provisionnel fondé sur cette évaluation. Ainsi que le gouvernement italien l'a indiqué au cours de l'audience, les assujettis agissent dans le domaine de la TVA comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État. Du fait que, dans le système de la sixième directive, les assujettis paient la TVA a posteriori, des sommes très importantes d'argent public risquent de s'accumuler entre leurs mains au cours de la période fiscale (en particulier si l'État membre fixe des périodes fiscales relativement longues, comme l'y autorise l'article 22, paragraphe 4). Il y a donc de bonnes raisons pour exiger des assujettis, notamment de ceux qui ont un chiffre d'affaires important, qu'ils versent une partie de cet argent à l'administration fiscale avant la détermination, à la fin de la période fiscale, du montant exact des sommes dues. C'est ce qui explique, à notre avis, pourquoi l'article 22, paragraphe 5, autorise les États membres à percevoir des acomptes provisionnels.

35. Cette interprétation est confirmée par l'article 22, paragraphe 5. La première phrase de cette disposition pose le principe du paiement de la TVA au moment du dépôt de la déclaration. La deuxième phrase apporte des nuances à cette règle en stipulant que «Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant...». Cela doit signifier que l'échéance peut être fixée à une date postérieure à celle fixée pour le dépôt de la déclaration, étant donné que c'est la déclaration qui permet de chiffrer le

montant. La deuxième phrase de l'article 22, paragraphe 5, ajoute cependant les termes «... ou percevoir des acomptes provisionnels». Cette partie de phrase semble donner aux États membres une possibilité supplémentaire pour percevoir un versement *avant* le dépôt de la déclaration. Un tel versement serait «provisionnel» en ce sens qu'il ne serait pas possible de connaître le montant définitif de la taxe due avant le dépôt de la déclaration. Le versement devrait par conséquent être fondé sur une estimation.

36. On pourrait objecter que la faculté de percevoir un acompte provisionnel n'existe qu'au cours de la période allant de la fin de la période fiscale jusqu'à la date à laquelle la déclaration doit être déposée et que l'article 22, paragraphe 5, ne permet en aucun cas la perception d'un acompte provisionnel avant la fin de la période fiscale. Nous pensons qu'une telle interprétation serait inutilement restrictive. Il convient de noter premièrement qu'après la fin de la période fiscale, le besoin de percevoir un acompte provisionnel est beaucoup moins pressant. A partir de ce stade, toutes les données relatives à la taxe en amont et à la taxe en aval devraient en effet être disponibles et le montant TVA effectivement dû pourra être déterminé. Il serait paradoxal s'il n'était possible de percevoir des acomptes provisionnels qu'à partir d'un moment où le besoin justifiant objectivement les acomptes provisionnels est beaucoup moins important. Deuxièmement, si l'acompte provisionnel est fondé sur une estimation des sommes dues par l'assujetti au titre de la TVA, le seul fait qu'il n'est pas perçu avant la fin de la période pour laquelle il est versé ne garantit aucunement qu'il ne dépassera pas la somme effectivement due par l'assujetti à ce moment. Troisièmement, comme la vraie

raison d'être des acomptes provisionnels est la prévention de l'accumulation de fortes sommes d'argent public entre des mains privées, particulièrement en cas de fixation de périodes fiscales longues, le fait de ne pouvoir percevoir des acomptes provisionnels qu'après la fin de la période fiscale irait à l'encontre de l'objectif de l'institution desdits acomptes provisionnels.

37. Du moment qu'on admet que des acomptes provisionnels puissent être fondés sur une estimation des sommes dues par l'assujetti, on peut difficilement imaginer une meilleure méthode d'évaluation que celle fondée sur les sommes dont l'assujetti était effectivement redevable l'année précédente. Le fait que dans la version française on emploie l'expression « acomptes provisionnels », qui semble être une notion consacrée en droit fiscal français, donne fort à penser que les auteurs de l'article 22, paragraphe 5, avaient à l'esprit ce type de méthode; cette expression désigne un versement provisionnel calculé en fonction du montant dont l'assujetti était redevable l'année fiscale précédente (voir *Manuel de droit fiscal*, G. Gest et G. Tixier, 4^{ème} édition, Paris, 1986, p. 300; voir également le *Petit Robert*, qui indique que l'*acompte provisionnel* est « défini par rapport aux impôts de l'année précédente, et payé d'avance »).

38. Quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, il est bien entendu possible qu'en raison des vicissitudes du monde des affaires un acompte provisionnel fondé sur une estimation de la TVA due dépasse la somme

effectivement due au moment du paiement. Il faut par conséquent, afin d'éviter que l'on ne s'écarte trop de la règle générale du paiement a posteriori de la TVA, imposer certaines limites au pouvoir accordé par l'article 22, paragraphe 5, aux États membres, de percevoir des acomptes provisionnels fondés sur une estimation de la somme dont l'assujetti est redevable. Nous pensons qu'une réglementation nationale autorisant la perception d'acomptes provisionnels doit être organisée de manière à éviter que des assujettis ne soient obligés de payer des acomptes provisionnels qui sont susceptibles de dépasser de manière importante la taxe dont ils sont effectivement redevables au moment du paiement des acomptes.

39. Pour des raisons que nous avons exposées ci-dessus (points 22 et 23), il nous semble que la réglementation italienne contestée aura, dans certaines situations — des situations qui ne sont d'ailleurs pas nécessairement inhabituelles ni atypiques —, inévitablement pour conséquence le paiement, par les assujettis, d'acomptes provisionnels risquant d'excéder de manière importante la TVA dont ils sont effectivement redevables à ce moment.

40. Prenons l'exemple d'un assujetti qui effectue des versements mensuels de TVA conformément à l'article 27 du décret n° 633/72. Le 20 décembre, lorsque 64,5 % du mois se sont écoulés, il doit payer un acompte provisionnel équivalent à 65 % de la taxe due pour le même mois de l'année passée. Une baisse, même légère, de son chiffre d'affaires peut avoir pour conséquence que l'acompte provisionnel dépasse la TVA dont il est redevable le 20 décembre. Il en est de même si une part particulière-

ment importante de son chiffre d'affaires est réalisée au cours des 11 derniers jours du mois. En ce qui concerne l'assujetti qui effectue des versements trimestriels de TVA conformément à l'article 33 du décret n° 633/92, il est certes peut-être moins probable, mais nullement impossible, qu'un acompte provisionnel dépasse la taxe effectivement due par l'assujetti à ce moment. On peut à la limite accepter que l'acompte provisionnel dépasse légèrement la somme effectivement due; il convient cependant de noter que la réglementation italienne contestée ne prévoit aucun mécanisme destiné à limiter les disparités éventuelles entre l'acompte provisionnel et la somme effectivement due par l'assujetti, disparités qui peuvent être importantes. Nous ne voyons pas comment une réglementation nationale susceptible d'engendrer des effets contraires au principe de base de la sixième directive peut être autorisée en vertu de l'article 22, paragraphe 5, de la directive.

41. Nous ne voyons pas non plus comment le fait que l'assujetti est autorisé à payer un acompte provisionnel en se fondant sur son chiffre d'affaires effectif pour la période fiscale en question pourrait rendre la réglementation compatible avec la sixième directive. Comme nous l'avons déjà fait remarquer, le choix offert à l'assujetti est illusoire, car, dans la plupart des cas, il n'est pas en mesure de savoir le 20 décembre de quelle somme il sera effectivement redevable à la fin de l'année ni si on va lui infliger la surtaxe de 20 % sanctionnant la sous-estimation de la somme effectivement due.

42. A l'audience, le représentant du gouvernement italien a affirmé que l'article 48, dernier alinéa, du décret n° 633/72 autorise les autorités compétentes à ne pas percevoir

la surtaxe si l'assujetti démontre que c'est en toute bonne foi qu'il s'est trompé dans ses calculs. Ce texte, qui stipule que les juridictions compétentes en matière fiscale peuvent annuler des sanctions pécuniaires lorsqu'une infraction est due à des doutes concernant le sens ou la portée des dispositions en question, confère un pouvoir discrétionnaire et ne garantit pas, à nos yeux, que l'assujetti de bonne foi ne se verra pas infliger une surtaxe. En tout état de cause, les termes de la disposition ne semblent pas viser le cas de l'assujetti qui sous-estime le montant TVA dû parce qu'il n'est pas certain du volume du chiffre d'affaires qu'il va réaliser; ils semblent au contraire viser — et on peut s'en étonner — les erreurs dues à des doutes quant à l'interprétation de la réglementation italienne en matière de TVA.

43. Avant de conclure, nous commenterons brièvement la réglementation britannique bien qu'elle ne soit pas mise en cause dans la présente affaire, en effet, les divergences entre cette réglementation et la réglementation italienne mettent en évidence les éléments de cette dernière qui nous paraissent incompatibles avec la sixième directive. Il convient de noter les divergences suivantes.

44. Premièrement, la réglementation britannique est beaucoup moins susceptible d'engendrer des acomptes provisionnels excédant la TVA effectivement due par l'assujetti au moment de leur versement. A cet égard, il convient de rappeler que le premier acompte provisionnel est perçu lorsque les deux tiers du trimestre se sont écoulés et qu'il correspond à un douzième de la TVA effectivement due par l'assujetti pour l'année précédente. Le deuxième acompte provisionnel, pour un montant identique, est perçu à la fin du trimestre. L'acompte provisionnel n'est susceptible

d'excéder le montant effectivement dû par l'assujetti au moment du paiement que si le chiffre d'affaires de celui-ci a baissé de manière très importante ou s'il varie fortement en raison de facteurs saisonniers (si, par exemple, l'entreprise est fermée en hiver).

45. Deuxièmement, si l'assujetti peut démontrer aux autorités compétentes que la TVA dont il sera redevable pour l'année en cours sera inférieure à 80 % du montant payé au cours de la période de référence de 12 mois, l'acompte provisionnel sera réduit en conséquence.

46. Troisièmement, l'assujetti, qui considère que le système des acomptes provisionnels ne lui convient pas, a la possibilité d'opter pour les déclarations mensuelles au lieu des déclarations trimestrielles, auquel cas on n'exigera de lui aucun acompte provisionnel.

47. Quatrièmement, le système britannique ne s'applique qu'aux contribuables importants déposant des déclarations trimestrielles. La perception d'acomptes provisionnels se justifie particulièrement lorsqu'il s'agit de contribuables de cette catégorie, car en l'absence de ces acomptes lesdits contribuables bloqueraient des sommes très importantes d'argent public pour des périodes relativement longues. En revanche, la réglementation italienne contestée s'applique même à des assujettis dont on reconnaît que le chiffre d'affaires est bas (comme M. Balocchi) ainsi qu'à des assujettis qui doivent effectuer des versements mensuels de TVA fondés sur le montant effectivement dû. Il n'est absolument pas

évident pourquoi des petits contribuables et des contribuables qui s'acquittent de la TVA dont ils sont effectivement redevables chaque mois, le 20 du mois suivant, devraient verser des acomptes provisionnels.

48. A cet égard, il ne servirait à rien pour le gouvernement italien d'objecter que sa réglementation ne prévoit que des déclarations annuelles. Comme nous l'avons signalé ci-dessus (voir point 15), le système italien diffère en définitive très peu d'un système à déclarations mensuelles et trimestrielles. Il est vrai que, si l'on se réfère au point de vue exposé par le gouvernement italien, seul le versement effectué au mois de mars au moment de la déclaration annuelle relève de la première phrase de l'article 22, paragraphe 5, de la directive; les versements mensuels et trimestriels exigés par les articles 27 et 33 du décret n° 633/72 correspondent, eux-mêmes, à des acomptes provisionnels relevant de la deuxième phrase de l'article 22, paragraphe 5, auquel cas l'acompte provisionnel prévu par l'article 6, alinéa 2, de la loi n° 405/90 constitue, comme la Commission l'a indiqué, un *acconto sull'acconto* (un acompte sur l'acompte). Le bien-fondé d'une telle pratique est extrêmement douteux.

49. Sans nous préoccuper de cette singularité, nous arrivons à la conclusion qu'une réglementation du type de celle en cause en l'espèce est incompatible avec la sixième directive, dans la mesure où elle exige d'un assujetti qu'il paie un acompte provisionnel qui est susceptible d'excéder de manière importante le montant dont il est effectivement redevable au moment du paiement de l'acompte provisionnel.

Effet direct

50. Comme la Commission l'a signalé, il est établi depuis l'arrêt de la Cour rendu dans l'affaire Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt (8/81, Rec. 1982, p. 53, spécialement points 29 et 30) que, malgré la marge de manœuvre relativement importante des États membres pour la mise en œuvre de certaines dispositions de la sixième directive, les particuliers peuvent néanmoins faire valoir utile-

ment devant le juge national les dispositions de la directive qui sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles. Il nous semble que ces critères sont remplis par les dispositions en la matière contenues dans les articles 10, 17, 18 et 22 de la directive, dans la mesure où il en découle qu'en principe la TVA n'est pas payable à l'avance et qu'il n'est pas possible d'exiger le paiement d'acomptes provisionnels dont le montant est susceptible d'excéder de manière importante la taxe dont l'assujetti est effectivement redevable au moment en question.

Conclusion

51. En conséquence, nous pensons qu'il convient de répondre de la manière suivante aux questions déferées par le Président du Tribunale di Genova:

«Des dispositions de droit national qui exigent d'un assujetti qu'il verse un acompte provisionnel au titre de la taxe sur la valeur ajoutée susceptible d'excéder de manière importante la taxe dont il est effectivement redevable au moment du paiement de l'acompte provisionnel sont incompatibles avec les dispositions de la sixième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée (directive du Conseil 77/388/CEE). Les assujettis dont on exige de tels paiements peuvent invoquer les dispositions applicables de la directive devant le juge national.»