ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

10 septembre 2002 *

Dans les affaires jointes C-216/99 et C-222/99,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Tribunale di Milano (Italie) (C-216/99) et la Corte d'appello di Roma (Italie) (C-222/99) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant ces juridictions entre

Riccardo Prisco Srl

et

Amministrazione delle Finanze dello Stato (C-216/99),

et entre
Ministero delle Finanze

et

CASER SpA (C-222/99),

* Langue de procédure: l'italien.

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), ainsi que sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu,

LA COUR (sixième chambre),

composée de Mme F. Macken, président de chambre, MM. J.-P. Puissochet (rapporteur), R. Schintgen, V. Skouris et J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: Mme C. Stix-Hackl,
greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Riccardo Prisco Srl, par Mes M. Costanza et A. Bozzi, avvocati,

— pour CASER SpA, par Mes A. Crosta, A. Bozzi et G. Bozzi, avvocati,

— pour le gouvernement italien, par M. U. Leanza, en qualité d'agent, assisté de Mme F. Quadri, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et Mme H. Michard, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Riccardo Prisco Srl, représentée par Mes M. Costanza et A. Bozzi, de CASER SpA, représentée par Mes A. Bozzi et G. Bozzi, du gouvernement italien, représenté par M. G. de Bellis, avvocato dello Stato, et de la Commission, représentée par M. E. Traversa, à l'audience du 22 novembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 31 janvier 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnances des 15 et 12 mai 1999, parvenues à la Cour respectivement les 7 et 10 juin suivants, le Tribunale di Milano et la Corte d'appello di Roma ont posé chacun, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25, ci-après la «directive»), ainsi que sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu.

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de litiges opposant Riccardo Prisco Srl (ci-après «Prisco») et CASER SpA (ci-après «CASER») à l'administration des finances italiennes (ci-après l'«administration») concernant le remboursement de taxes acquittées entre 1985 et 1992 par ces deux sociétés, qui ont ensuite été jugées contraires au droit communautaire.

3 Ces taxes ont été perçues au titre de la taxe de concession gouvernementale due pour l'inscription au registre des entreprises de différents actes accompagnant la vie des sociétés. Les demandes de remboursement de Prisco et de CASER concernent des taxes acquittées pour l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes.

4 La conformité avec le droit communautaire de ces taxes et des conditions de leur remboursement a déjà fait l'objet de questions préjudicielles à la Cour, qui ont donné lieu aux arrêts du 20 avril 1993, Ponente Carni et Cispadana Costruzioni (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915, ci-après l'arrêt «Ponente Carni»), et du 15 septembre 1998, Edis (C-231/96, Rec. p. I-4951); Spac (C-260/96, Rec. p. I-4997), et Ansaldo Energia e.a. (C-279/96, C-280/96 et C-281/96, Rec. p. I-5025).

Les antécédents des litiges et le cadre juridique

5 La taxe de concession, perçue pour l'inscription au registre des sociétés commerciales, tenu par les greffes des tribunaux, des principaux actes concernant la vie des sociétés, a été instituée par le décret n° 641 du président de la République, du 26 octobre 1972 (GURI n° 292, du 11 novembre 1972, supplément n° 3).

6 Ont été assujetties à cette taxe les inscriptions au registre des actes suivants: acte constitutif, augmentation de capital, prorogation de la durée de la société, modification de l'objet ou du type de la société, fusion, autres modifications de l'acte constitutif et actes de société dont l'inscription est obligatoire en vertu des dispositions du code civil.

7 Le montant de la taxe de concession, modifié à de nombreuses reprises, variait selon la forme juridique des sociétés concernées en ce qui concerne l'inscription de l'acte constitutif de la société, mais était unique pour l'inscription des autres actes. Le décret-loi n° 853, du 19 décembre 1984 (GURI n° 347, du 19 décembre 1984), converti en loi par la loi n° 17, du 17 février 1985 (GURI n° 41 bis, du 17 février 1985), a précisé que la taxe de concession due pour l'inscription au registre de l'acte constitutif était également exigible le 30 juin de chaque année civile ultérieure.

8 Des sociétés ayant contesté la conformité avec les articles 10 et 12 de la directive de la taxe de concession en tant qu'elle visait l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes, la Cour, saisie sur renvoi préjudiciel, a dit pour droit, dans l'arrêt Ponente Carni, que l'article 10 de la directive doit être interprété en ce sens qu'il interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12, une imposition annuelle due en raison de l'immatriculation des sociétés de capitaux, cela même si le produit de cette imposition contribue au financement du service chargé de la tenue du registre dans lequel sont immatriculées les sociétés. La Cour a également dit pour droit que l'article 12 de la directive doit être interprété en ce sens que les droits ayant un caractère rémunératoire, mentionnés au paragraphe 1, sous e), de cette disposition, peuvent être des rétributions perçues en contrepartie d'opérations imposées par la loi dans un but d'intérêt général, comme par exemple l'immatriculation des sociétés de capitaux, et que les montants de ces droits, qui peuvent être différents selon la forme juridique de la société, doivent être calculés sur la base du coût de l'opération, ce coût pouvant être évalué forfaitairement.

9 À l'occasion d'une question préjudicielle posée par une juridiction d'un autre État membre, la Cour a précisé, dans l'arrêt du 2 décembre 1997, Fantask e.a.

(C-188/95, Rec. p. I-6783), que l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunératoire, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu que ces montants peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.

10 À la suite de l'arrêt Ponente Carni, la perception de la taxe de concession pour l'inscription de l'acte constitutif et chaque année ultérieure a été jugée contraire au droit communautaire par différentes juridictions nationales et les autorités italiennes ont adopté le décret-loi n° 331, du 30 août 1993 (GURI n° 203, du 30 août 1993), converti en loi, après modifications, par la loi n° 427, du 29 octobre 1993 (GURI n° 255, du 29 octobre 1993). L'article 61, paragraphe 1, de ce décret-loi a fixé un montant unique de 500 000 ITL, quelle que soit la forme juridique de la société concernée, pour la taxe due lors de l'inscription au registre de l'acte constitutif (cette taxe sera ensuite définitivement abrogée à compter du 1er janvier 1998 par la loi n° 549, du 28 décembre 1995); il a supprimé la perception de la taxe pour chaque année ultérieure et a fixé un montant unique de 250 000 ITL pour l'inscription de chacun des actes autres que l'acte constitutif.

11 Par ailleurs, dans le cadre de contentieux consécutifs aux demandes de remboursement des taxes perçues jusqu'en 1992 pour l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes, la Corte suprema di cassazione, dans son arrêt n° 3458, du 23 février 1996 (ci-après l'«arrêt n° 3458/1996»), a

indiqué que ces remboursements étaient soumis au délai de forclusion prévu à l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641/1972, lequel dispose:

«le contribuable peut demander la restitution des taxes payées erronément dans le délai de forclusion de trois ans à compter du jour du paiement ou, en cas de refus de l'acte soumis à la taxe, à compter de la date de la communication du refus lui-même».

12 Interrogée à titre préjudiciel par plusieurs juridictions italiennes sur la compatibilité avec le droit communautaire de l'opposabilité d'un tel délai, la Cour a dit pour droit, dans les arrêts Edis, Spac et Ansaldo Energia e.a., précités, que la circonstance que la Cour a rendu un arrêt préjudiciel statuant sur l'interprétation d'une disposition de droit communautaire sans limiter les effets dans le temps de cet arrêt n'affecte pas le droit d'un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation de cette disposition un délai national de forclusion. La Cour a également dit pour droit que le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne. Enfin, la Cour a dit pour droit que, dans des circonstances telles que celles qui lui étaient exposées, le droit communautaire n'interdit pas non plus à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation d'une directive un délai national de forclusion qui court à compter de la date du paiement des impositions en cause, même si, à cette date, cette directive n'avait pas encore été correctement transposée en droit national.

13 De plus, dans l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, s'agissant des intérêts applicables à de tels remboursements, la Cour a dit pour droit que, en cas de remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire, ce

dernier ne s'oppose pas au versement d'intérêts selon des modalités de calcul moins favorables que celles en vigueur dans le cadre du régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, dès lors que ces modalités s'appliquent de la même manière aux recours formés contre ces impositions qui sont fondés sur le droit communautaire et à ceux qui sont fondés sur le droit interne.

14 L'article 11 de la loi n° 448, du 29 décembre 1998, portant loi de finances pour 1999 (GURI du 29 décembre 1998, supplément ordinaire n° 302), dont l'application fait l'objet des litiges au principal, a été adopté par la suite pour régler rétroactivement la question du remboursement des taxes de concession perçues au cours de la période 1985 à 1992, c'est-à-dire celle précédant l'application des dispositions du décret-loi n° 331/1993, telles que rappelées au point 10 du présent arrêt.

15 Cet article dispose:

«1. L'article 61, paragraphe 1, du décret-loi n° 331, du 30 août 1993, converti en loi, après modifications, par la loi n° 427, du 29 octobre 1993, doit être interprété en ce sens que la taxe sur les concessions gouvernementales pour l'inscription des sociétés au registre des entreprises, visée à l'article 4 du barème annexé au décret n° 641 du président de la République, du 26 octobre 1972, dans le texte modifié par ledit article 61, est due pour les années 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 et 1992 pour un montant de 500 000 ITL pour l'inscription de l'acte constitutif et pour les montants forfaitaires annuels suivants pour l'inscription des autres actes de société, pour chaque année comprise entre 1985 à 1992:

a) 750 000 ITL pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions;

b) 400 000 ITL pour les sociétés à responsabilité limitée;

c) 90 000 ITL pour les autres types de sociétés.

2. Les sociétés qui, au cours des années indiquées au paragraphe 1, ont versé la taxe sur les concessions gouvernementales pour l'inscription au registre des entreprises et la taxe annuelle, conformément à l'article 3, paragraphes 18 et 19, du décret-loi n° 853, du 19 décembre 1984, converti en loi, après modifications, par la loi n° 17, du 17 février 1985, peuvent obtenir le remboursement de la différence entre les sommes versées et les sommes dues en application du paragraphe 1, pour autant qu'elles aient présenté une demande de remboursement dans les délais prévus à l'article 13 du décret n° 641 du Président de la République, du 26 octobre 1972.

3. La somme à rembourser donne lieu au versement d'intérêts au taux légal applicable à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, à compter de la date de présentation de la demande.

[...].»

16 Ainsi, pour la période 1985 à 1992, la taxe de concession due pour l'inscription de l'acte constitutif est rétroactivement fixée à un montant unique de 500 000 ITL, quelle que soit la forme juridique de la société concernée, et n'est due qu'une fois (solution également applicable à partir de 1993), tandis que les taxes de concession dues pour l'inscription des autres actes de société sont différenciées selon la forme juridique des sociétés concernées et forfaitisées sous la forme d'un versement annuel, quel que soit le nombre d'actes effectivement

inscrits (solution différente de celle applicable à partir de 1993, puisque, aux termes du décret-loi n° 331/1993, c'est chaque acte inscrit, et quelle que soit la forme juridique de la société concernée, qui donne lieu à la perception d'une taxe individualisée, de 250 000 ITL).

17 Il apparaît que l'article 11 de la loi n° 448/1998 règle également, dans ses paragraphes 2 et 3, les modalités de remboursement des taxes versées par les sociétés entre 1985 et 1992, au titre des dispositions initialement applicables du décret-loi n° 853/1984, pour l'inscription au registre de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes et déclarées, à la suite de l'arrêt Ponente Carni, incompatibles avec les articles 10 et 12 de la directive par différentes juridictions italiennes. Il est prévu que la répétition s'effectue par remboursement de la différence entre les sommes dues au titre des taxes rétroactives instaurées par l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448/1998 et celles versées au titre du régime de la taxe de concession initialement applicable, à condition qu'une demande de remboursement ait été présentée dans le délai prévu à l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641/1972.

18 D'après les indications fournies par la Corte d'appello di Roma, le taux d'intérêt applicable au remboursement à compter de la date de la demande, tel que fixé à l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998, serait inférieur aux taux d'intérêt applicables aux remboursements de sommes indûment versées à l'État en matière fiscale demandés sur le fondement du droit national, ainsi qu'aux taux d'intérêt applicables en matière de répétition de l'indu en matière civile.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-216/99

19 L'administration oppose le délai de déchéance triennal mentionné à l'article 13 du décret n° 641/1972 à la demande de remboursement formée par Prisco des

sommes que cette dernière a versées de 1987 à 1992 au titre de la taxe pour l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes sous le régime de la taxe de concession initialement applicable.

20 C'est dans ces conditions que le Tribunale di Milano, saisi du litige, a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les principes de sécurité juridique et de protection des particuliers — qui, conformément à ce qu'a déclaré la Cour dans son arrêt du 21 juin 1988, [Commission/Italie,] rendu dans l'affaire 257/86 [(Rec. p. 3249)], et dans d'autres arrêts, exigent que, dans les domaines réglementés par le droit communautaire, la législation des États membres soit formulée d'une façon non équivoque qui permette aux intéressés de connaître leurs droits et obligations d'une façon claire et précise et aux juges nationaux d'en assurer le respect —, ainsi que le principe communautaire de proportionnalité interdisent-ils à un État membre d'opposer une réglementation nationale en matière de déchéance du terme, comme celle résultant des dispositions combinées de l'article 11, paragraphe 2, de la loi n° 448, du 23 décembre 1998, et de l'article 13, paragraphe 2, du décret n° 641/1972 du président de la République, l'article 11 précité ayant étendu rétroactivement à l'impôt payé indûment le délai triennal de forclusion qui avait cependant été limité explicitement par l'article 13, paragraphe 2 — en raison de la signification propre des mots utilisés d'après leur agencement — au seul cas de la 'restitution des taxes payées erronément', de telle sorte que non seulement les intéressés, mais aussi tous les juges du fond sont incités à l'interpréter en ce sens? En définitive, le principe de la sécurité juridique permet-il au juge national d'appliquer — a posteriori — un délai de forclusion en vertu d'une disposition qui, eu égard au sens commun des mots, ne s'impose pas au cas litigieux?

2) Les dispositions des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à l'instauration d'une réglementation nationale comme celle introduite par le

législateur italien à l'article 11, paragraphes 1 et 2, de la loi n° 448/1998, qui impose — a posteriori — une déduction sur les montants à rembourser au titre des versements indus de la taxe annuelle, dans une mesure forfaitaire et arbitraire, en vue de l'inscription au registre des entreprises (des registres tenus à l'époque par les greffes) d'actes de société pour chacun desquels toutes les sociétés avaient déjà versé un montant prévu par la réglementation nationale? En définitive, le législateur national peut-il — à la lumière de la directive précitée — imposer a posteriori et par une loi dite interprétative une duplication de taxes déjà versées?»

Affaire C-222/99

21 CASER a obtenu du Tribunale di Roma (Italie), par jugement publié le 4 février 1995, la condamnation de l'administration à lui rembourser la somme de 78 000 000 ITL, majorée des intérêts légaux à compter de sa demande en justice, correspondant aux taxes qu'elle avait versées de 1985 à 1992, sous le régime de la taxe de concession initialement applicable, pour le maintien de l'inscription au registre de son acte constitutif.

22 L'administration a fait appel devant la Corte d'appello di Roma et a invoqué devant cette juridiction les dispositions rétroactives de l'article 11 de la loi n° 448/1998, tant aux fins de voir diminuer la somme à rembourser au principal (par soustraction des taxes forfaitaires annuelles rétroactives dues au titre de l'inscription au registre, entre 1985 et 1992, des actes autres que l'acte constitutif) que de voir appliquer des intérêts moindres que ceux accordés par la juridiction de première instance.

23 C'est dans ces conditions que la Corte d'appello di Roma a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) S'agissant d'une action exercée par une société devant une juridiction italienne en vue de la restitution des taxes de concession gouvernementale versées au cours des années 1985 à 1992, en application de lois contraires à l'article 10 de la directive 69/335/CEE, du 17 juillet 1969 (voir l'arrêt du 20 avril 1993, [Ponente Carni] dans les affaires C-71/91 et C-178/91), l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448, du 23 décembre 1998, portant fixation rétroactive d'une taxe unique de 500 000 ITL pour l'inscription de l'acte constitutif ainsi que de différentes sommes forfaitaires pour l'inscription d'autres actes des sociétés (pour des montants variant de 750 000 ITL à 90 000 ITL selon le type de société) peut-il ou non être considéré comme compatible avec les principes du droit communautaire et avec l'interprétation de la directive précitée donnée par la Cour de justice dans son arrêt du 20 avril 1993 dans les affaires C-71/91 et C-178/91?

La question précédente est posée dans la mesure où, bien que par les montants très modestes des sommes exigées et la référence à l'inscription des actes de la société, la disposition précitée semble avoir entendu se référer à des sommes forfaitaires apparemment adaptées au coût du service [c'est-à-dire à des droits à caractère rémunératoire: article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335], elle a été adoptée en fait sans qu'il ait été procédé au préalable à une fixation ou à un calcul de coûts du service rendu à la société (coûts facilement déterminables, puisque relatifs à des années passées, fondés sur le nombre et la qualification des personnes employées, le temps qu'elles utilisent pour traiter l'inscription en cause ainsi que les différents frais exposés à cet égard), sans qu'il y ait un lien significatif entre les montants demandés et le service dont ont bénéficié concrètement à l'époque les entreprises qui ont en fait acquitté une taxe pour l'immatriculation et le renouvellement annuel de ladite immatriculation et non pour l'inscription forfaitaire des autres actes.

2) Indépendamment du caractère rémunératoire des montants versés par l'État italien, en application de l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448 de 1998,

les intérêts légaux à charge de l'État qui doivent être versés — en sus des remboursements en faveur des sociétés — comme cela est spécifiquement prévu par l'article 11, paragraphe 3, précité, à partir de l'introduction de la demande de remboursement et à un taux annuel concrètement égal à 2,5 %, c'est-à-dire inférieur au taux annuel prévu de manière générale en matière de répétition de l'indu en matière fiscale par les articles 1er et 5 de loi n° 29, du 29 janvier 1961 (et ses modifications successives), ou en termes d'indu objectif par l'article 2033 du code civil, sont-ils compatibles ou non avec le principe de l'équivalence entre deux ordres juridiques (internes et communautaires) en matière de protection des individus, et/ou avec le principe de l'exercice effectif des droits reconnus par l'ordre juridique communautaire: principes qui ont été tous deux affirmés à plusieurs reprises par la Cour dans les arrêts du 15 septembre 1998 dans les affaires Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) ainsi qu'Ansaldo [Energia e.a.] (affaires jointes C-279/96, C-280/96 et C-281/96)?»

24 Par ordonnance du président de la Cour du 17 septembre 2001, les affaires C-216/99 et C-222/99 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

25 Par requête déposée au greffe de la Cour le 23 avril 2002, Prisco et CASER ont demandé la réouverture de la procédure orale qui avait été clôturée le 31 janvier 2002 à la suite des conclusions de Mme l'avocat général.

26 Il convient de rappeler que la Cour peut d'office ou sur proposition de l'avocat général, ou encore à la demande des parties, ordonner la réouverture de la procédure orale, conformément à l'article 61 de son règlement de procédure, si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou que l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties (voir arrêt du 10 février 2000, Deutsche Post, C-270/97 et C-271/97, Rec. p. I-929, point 30).

27 À l'appui de leur demande, Prisco et CASER font état, en tant que fait nouveau, de l'adoption, le 10 avril 2002, par la Corte costituzionale, d'une ordonnance n° 113/2002, faisant suite à la saisine de cette juridiction par le Tribunale di Firenze (Italie) en vue de l'appréciation de la conformité à la Constitution italienne de l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641/1972.

28 La demande du Tribunale di Firenze portait donc sur l'une des dispositions nationales en cause dans la première question posée à la Cour de céans par le Tribunale di Milano dans l'affaire C-216/99. Il apparaît toutefois que l'ordonnance rendue par la Corte costituzionale rejette sa saisine par le Tribunale di Firenze comme manifestement irrecevable au motif que l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641/1972 n'est pas applicable directement et de manière spécifique au litige dont cette juridiction est saisie, la disposition directement applicable à celui-ci étant, selon la Corte costituzionale, l'article 11, paragraphe 2, de la loi n° 448/1998. À cet égard, l'ordonnance de la Corte costituzionale ne se prononce pas sur le fond de l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641/1972 et, par conséquent, ne modifie pas la présentation du cadre juridique national telle qu'elle ressort de la procédure suivie dans les affaires au principal.

29 Il en découle que l'ordonnance de la Corte costituzionale ne saurait être considérée comme un fait nouveau au regard des questions posées à la Cour, justifiant une réouverture de la procédure orale, et qu'il convient de rejeter la demande de Prisco et de CASER.

30 En substance, les questions posées par les deux juridictions de renvoi portent sur trois aspects.

31 En premier lieu, ces juridictions souhaitent obtenir des éléments d'interprétation du droit communautaire pour se prononcer sur la compatibilité avec les articles 10 et 12 de la directive des taxes rétroactives instituées par l'article 11, paragra-

phe 1, de la loi n° 448/1998 et visant à couvrir, pour les années 1985 à 1992, l'inscription de l'acte constitutif et des autres actes de société, notamment dans la mesure où ces taxes viennent en déduction des remboursements de taxes versées en application des dispositions initialement applicables du décret-loi n° 853/1984 (seconde question du Tribunale di Milano et première question de la Corte d'appello di Roma).

32 En deuxième lieu, le Tribunale di Milano s'interroge, par sa première question, sur la compatibilité avec le droit communautaire du délai de forclusion de trois ans que l'administration applique, en vertu des dispositions combinées de l'article 11, paragraphe 2, de la loi n° 448/1998 et de l'article 13 du décret n° 641/1972, aux demandes de remboursement des taxes versées en application des dispositions initialement applicables du décret-loi n° 853/1984.

33 En dernier lieu, la Corte d'appello di Roma s'interroge, par sa seconde question, sur la compatibilité avec le droit communautaire du taux d'intérêt déterminé en application de l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998 pour le remboursement des taxes versées en application des dispositions initialement applicables du décret-loi n° 853/1984.

Sur les taxes rétroactives venant en déduction des remboursements demandés

Observations soumises à la Cour

34 Prisco et CASER soulignent, à titre liminaire, que, pour la période de 1985 à 1992, en cause au principal, les sociétés ont déjà fait l'objet de la perception d'un droit d'apport et ont en outre versé des «droits de chancellerie» ainsi que, le cas

échéant, des droits de timbre à caractère rémunératoire chaque fois qu'elles ont fait inscrire un acte ou un fait au registre en application du code civil. Les taxes de concession viendraient donc en sus du droit d'apport, visé aux articles 2 à 9 de la directive, et de droits ayant un caractère rémunératoire, spécifiquement autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, pour les mêmes opérations ou inscriptions.

35 S'agissant, en premier lieu, de la taxe de concession rétroactive pour l'inscription de l'acte constitutif, Prisco et CASER soutiennent que la rémunération du service rendu pour l'inscription au registre a déjà été couverte par les droits de chancellerie. Elles présentent à cet égard un calcul visant à démontrer que la somme de 8 000 ITL demandée de 1985 à 1992 au titre de ces droits couvrait largement les frais des services des greffes. Par conséquent, selon Prisco et CASER, la taxe pour l'inscription de l'acte constitutif serait en tout état de cause contraire aux articles 10 et 12 de la directive car elle reviendrait à payer deux fois pour le même service.

36 À titre subsidiaire, Prisco et CASER estiment que, avant de fixer le montant de la taxe rétroactive pour l'inscription de l'acte constitutif, il aurait fallu déterminer le coût du service rendu entre 1985 et 1992 pour l'inscription d'un tel acte. Prisco et CASER considèrent que le montant de 500 000 ITL est trop élevé puisque celui de 8 000 ITL, demandé au titre des droits de chancellerie, serait déjà suffisant. Elles ajoutent qu'aucune actualisation des sommes dues n'est nécessaire puisqu'aussi bien les droits de chancellerie que les taxes de concession dues au titre des dispositions initialement applicables ont été versés en leur temps à l'administration. Soulignant enfin que, dans l'arrêt Fantask e.a., précité, la Cour a rappelé qu'une évaluation forfaitaire devait être établie de façon raisonnable, en prenant notamment en compte le nombre et la qualification des agents affectés à l'opération concernée, le temps passé par ces agents, ainsi que les divers frais matériels nécessaires à l'accomplissement de cette opération, Prisco et CASER font valoir que rien ne permet de supposer que de tels principes ont été respectés dans les affaires au principal. Par conséquent, la taxe en cause ne présenterait pas un caractère rémunératoire et serait contraire aux articles 10 et 12 de la directive.

37 S'agissant, en second lieu, de la taxe forfaitaire annuelle rétroactive pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif, Prisco et CASER, rappellent que, dans l'arrêt du 11 juin 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Rec. p. I-2827), la Cour a interprété l'article 10, sous c), de la directive comme visant à éviter les impositions qui, si elles ne frappent pas les apports de capitaux en tant que tels, sont néanmoins perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire de l'instrument utilisé pour rassembler les capitaux.

38 Or, selon Prisco et CASER, il n'y a aucun doute que les taxes pour l'inscription des actes de société autres que l'acte constitutif ont trait à une formalité liée à la forme juridique des sociétés concernées. De plus, il ne saurait être tiré argument du fait que l'article 10, sous c), de la directive vise «l'immatriculation ou [...] toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité» pour soutenir que les taxes de concession dues en raison de l'inscription d'actes autres que l'acte constitutif ne sont pas visées par l'interdiction que cette disposition édicte. En effet, dans l'arrêt Fantask e.a., précité, la Cour aurait précisé que les formalités auxquelles se réfère ladite disposition sont toutes celles que les sociétés sont tenues d'accomplir non seulement pour commencer à exercer leurs activités, mais également pour les poursuivre.

39 Prisco et CASER ajoutent que la taxe forfaitaire rétroactive pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif au cours des années 1985 à 1992 ne peut pas être considérée comme un droit à caractère rémunératoire autorisé par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive puisque cette taxe est, le cas échéant, perçue en l'absence de toute inscription effective au cours des années considérées et que, en tout état de cause, les frais occasionnés ont déjà été couverts par les droits de chancellerie. Prisco et CASER ajoutent encore que les sociétés ayant effectivement fait inscrire des actes autres que l'acte constitutif au cours des années 1985 à 1992 pourraient être conduites à payer trois fois cette inscription: une fois au titre des taxes de concession initialement applicables, une fois au titre des droits de chancellerie et une fois au titre de la taxe forfaitaire rétroactive.

40 Dans l'hypothèse où la Cour considérerait que cette dernière taxe est néanmoins susceptible d'avoir un caractère rémunératoire, Prisco et CASER soulignent que le montant de celle-ci a été fixé sans qu'il ait été procédé au préalable à une fixation ou à un calcul des coûts du service rendu aux sociétés, ainsi que l'a relevé la Corte d'appello di Roma.

41 Le gouvernement italien expose tout d'abord que, dans l'arrêt Ponente Carni, la Cour a précisé que les droits à caractère rémunératoire autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive comprennent seulement les rétributions, perçues lors de l'immatriculation ou annuellement, dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu et que cette rétribution ne peut pas être calculée en fonction de l'ensemble des coûts du service administratif concerné. Les juridictions italiennes auraient, sur cette base, déclaré le régime de la taxe de concession initialement appliqué de 1985 à 1992 contraire au droit communautaire.

42 Selon le gouvernement italien, le nouveau régime établi rétroactivement pour éviter qu'aucune rémunération ne soit versée pour les services d'inscription rendus de 1985 à 1992 répondrait au contraire aux principes exposés dans l'arrêt Ponente Carni. En premier lieu, aucune duplication des rémunérations pour un même service ne résulterait du système. En particulier, si certains bureaux ont perçu, entre 1985 et 1992, des taxes de concession individualisées pour l'inscription d'actes autres que l'acte constitutif, ce serait à la suite d'une mauvaise interprétation du décret-loi n° 853/1984. Ces inscriptions auraient en effet été couvertes par la taxe alors réclamée le 30 juin de chaque année. En deuxième lieu, la taxe forfaitaire annuelle rétroactive pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif ne serait due pour une année que si, au cours de cette année, de telles inscriptions ont été réellement effectuées. En troisième lieu, la directive n'exigerait pas une corrélation entre le montant forfaitaire des droits demandés et les coûts effectifs supportés par l'administration pour la fourniture du service particulier rendu à une société. L'exigence d'une telle corrélation reviendrait en effet à nier la possibilité de fixer des droits forfaitaires, pourtant

reconnue par la Cour dans les arrêts Ponente Carni et Fantask e.a., précité. En l'espèce, le montant des droits demandés serait raisonnable et se situerait dans la moyenne des droits appliqués dans les autres États membres pour des formalités de ce type.

43 En ce qui concerne la taxe rétroactive pour l'inscription de l'acte constitutif, la Commission estime qu'il n'y a aucun doute que cette taxe, dont la continuité avec la taxe antérieure ressort de la référence au décret n° 641/1972 faite à l'article 11 de la loi n° 448/1998, rentre dans le champ de l'interdiction énoncée à l'article 10, sous c), de la directive, sauf à être justifiée au titre de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de celle-ci.

44 La Commission considère à cet égard qu'un État membre respecte les conditions nécessaires pour que les droits en cause aient un caractère rémunératoire si leur montant est «raisonnable». Dans ses observations écrites, se fondant sur une étude comparative des droits d'inscription dans douze États membres qu'elle avait effectuée à l'occasion de l'affaire Ponente Carni, et qu'elle a depuis actualisée, la Commission a estimé que le montant de 500 000 ITL demandé, en vertu de l'article 11 de la loi n° 448/1998, pour l'inscription de l'acte constitutif pour les années 1985 à 1992 était établi de façon raisonnable. Elle relevait que, au taux de conversion actuel entre l'euro et la lire, le montant moyen des droits perçus par ces douze États membres en 1991 s'élevait à 314 000 ITL et que, tenant compte des huit années écoulées depuis et des inévitables différences de coûts moyens entre États, le montant de 500 000 ITL demandé en 1999 ne paraissait pas excessif.

45 Toutefois, à l'audience, la Commission a exposé qu'elle avait obtenu des informations indiquant que les droits de chancellerie ont également été perçus pour l'inscription de l'acte constitutif entre 1985 et 1992. Dès lors, même si les taxes de concession initialement versées pour cette inscription et son maintien les années suivantes étaient remboursées, l'application de la nouvelle taxe rétroactive conduirait à taxer deux fois l'opération. Or, selon la Commission, l'exception à l'interdiction de perception concernant les droits ayant un caractère rémunéra-

toire, qui figure à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, n'a de sens que si une seule taxe est perçue pour rémunérer un service. En présence de deux ou de plusieurs taxes perçues en liaison avec la fourniture d'un seul service, seule la taxe perçue concrètement au moment où le service est rendu par l'administration qui le fournit pourrait avoir un caractère rémunératoire. En l'espèce, seuls les droits de chancellerie perçus entre 1985 et 1992 présenteraient ce caractère et pourraient être justifiés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, quel que soit par ailleurs le montant de la nouvelle taxe rétroactive.

46 S'agissant de la nouvelle taxe forfaitaire annuelle rétroactive due pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif, la Commission estime en substance, pour les mêmes raisons que Prisco et CASER, que cette taxe relève également du champ d'application de l'article 10, sous c), de la directive et qu'elle ne peut pas bénéficier de l'exception concernant les droits à caractère rémunératoire, prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive. Elle souligne, à cet égard, que, compte tenu du caractère automatique du paiement de cette taxe, même en l'absence d'inscription d'un acte dans l'année, de l'existence des droits de chancellerie et du fait que des droits ont déjà été acquittés en cas d'inscription au titre du régime de la taxe de concession initialement en vigueur, le nouveau régime rétroactif peut conduire à faire payer à une société des droits en l'absence de tout service, ou bien à lui faire payer deux, voire trois fois, le même service.

Appréciation de la Cour

47 Il convient au préalable d'examiner si des droits tels que les droits litigieux, instaurés par l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448/1998, relèvent de l'une ou l'autre des interdictions de l'article 10 de la directive. À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il n'est pas contesté que ces droits ne constituent pas des droits d'apport.

48 L'article 10 de la directive, lu à la lumière de son dernier considérant, prohibe notamment les impôts indirects qui présentent les mêmes caractéristiques que le droit d'apport. Sont ainsi visées, parmi d'autres, les impositions qui, quelle que soit leur forme, sont dues pour la constitution d'une société de capitaux et l'augmentation de son capital [article 10, sous a)], ou pour l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société peut être soumise en raison de sa forme juridique [article 10, sous c)]. Cette dernière interdiction se justifie par le fait que, si les impositions en cause ne frappent pas les apports de capitaux en tant que tels, elles sont néanmoins perçues en raison des formalités liées à la forme juridique de la société, c'est-à-dire de l'instrument utilisé pour rassembler des capitaux, de sorte que leur maintien risquerait de mettre également en cause les buts poursuivis par la directive (arrêts précités Denkavit Internationaal e.a., point 23, et Fantask e.a., point 21).

49 En l'espèce, la taxe due pour l'inscription de l'acte constitutif, en tant qu'elle est acquittée à l'occasion de l'immatriculation des nouvelles sociétés, est directement visée par l'interdiction posée par l'article 10 de la directive. Une conclusion analogue s'impose également lorsque des droits sont dus pour l'inscription des autres actes de société dès lors qu'ils sont aussi perçus en raison d'une formalité liée à la forme juridique des sociétés en cause. Sans constituer formellement une procédure préalable à l'exercice de l'activité des sociétés de capitaux, l'inscription de ces actes n'en conditionne pas moins l'exercice et la poursuite de cette activité (voir, en ce sens, arrêt Fantask e.a., précité, point 22).

50 Il convient donc d'examiner si des taxes telles que celles en cause au principal peuvent bénéficier de la dérogation accordée aux droits ayant un caractère rémunératoire au titre de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive.

51 À cet égard, la distinction entre les impositions interdites par l'article 10 de la directive et les droits ayant un caractère rémunératoire implique que ces derniers comprennent les seules rétributions, perçues pour l'inscription d'actes de société,

dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu. Une rétribution dont le montant serait dénué de tout lien avec le coût de ce service particulier ou dont le montant serait calculé non en fonction du coût de l'opération dont elle est la contrepartie, mais en fonction de l'ensemble des coûts de fonctionnement et d'investissement du service chargé de cette opération devrait être regardée comme une imposition relevant de la seule interdiction instituée par l'article 10 de la directive (arrêts Ponente Carni, points 41 et 42, et Fantask e.a., précité, point 27).

52 Or, s'agissant des taxes de concession forfaitaires annuelles rétroactives dues pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif, instituées par l'article 11 de la loi n° 448/1998, il apparaît que, si ces taxes viennent s'ajouter à des taxes de concession qui ont déjà été acquittées au cours des années 1985 à 1992 pour l'inscription des mêmes actes au titre du régime initialement applicable et si, compte tenu notamment du délai de forclusion résultant de l'article 13 du décret n° 641/1972, les sociétés concernées ne peuvent obtenir le remboursement de ces dernières taxes, les autorités italiennes ont déjà perçu, au titre de l'inscription de ces actes, des taxes similaires censées avoir rémunéré le service rendu. Dans de telles circonstances, sans qu'il soit besoin d'examiner si le coût lié à l'inscription desdits actes est ou non aussi déjà couvert par les droits de chancellerie, lesdites taxes forfaitaires ne sauraient être considérées comme ayant un caractère rémunératoire.

53 A fortiori, les taxes de concession forfaitaires annuelles rétroactives ne sauraient avoir un caractère rémunératoire si elles portent sur des années où il n'a été procédé à aucune inscription d'actes autres que l'acte constitutif.

54 S'agissant de la taxe de concession rétroactive due pour l'inscription de l'acte constitutif, également instituée par l'article 11 de la loi n° 448/1998, le même raisonnement que celui tenu au point 52 du présent arrêt s'applique à l'égard des sociétés qui ont déjà acquitté une taxe de concession pour l'inscription de l'acte constitutif entre 1985 et 1992 et qui, compte tenu notamment du délai de forclusion résultant du paragraphe 2 de cet article et de l'article 13 du décret n° 641/1972, ne peuvent prétendre à son remboursement.

55 Pour ce qui concerne les sociétés pouvant prétendre au remboursement des taxes de concession déjà versées entre 1985 et 1992 pour l'inscription de l'acte constitutif ou d'autres actes, il appartient aux juridictions de renvoi de vérifier si les nouvelles taxes rétroactives instituées pour ces opérations présentent ou non un caractère rémunératoire, compte tenu des principes rappelés aux points 8 et 9 du présent arrêt.

56 Un tel caractère serait naturellement exclu s'il apparaissait que les droits de chancellerie parallèlement acquittés pour ces opérations couvrent déjà la totalité des coûts du service rendu. Toutefois, contrairement à ce qu'a soutenu la Commission à l'audience, en l'absence d'harmonisation des modalités de perception des droits à caractère rémunératoire, les États membres sont libres de percevoir parallèlement plusieurs rétributions du service rendu, pourvu que le total ne dépasse pas le coût de celui-ci (voir notamment, en ce sens, s'agissant de rétributions perçues en raison de l'accomplissement de formalités douanières, arrêt du 21 mars 1991, Commission/Italie, C-209/89, Rec. p. I-1575, point 10). Par conséquent, le seul fait que des droits de chancellerie soient parallèlement perçus au titre des mêmes inscriptions au registre que celles faisant l'objet des taxes de concession rétroactives serait insuffisant pour dénier à ces dernières le caractère de droits à caractère rémunératoire autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive.

57 Il convient donc de répondre à la seconde question du Tribunale di Milano et à la première question de la Corte d'appello di Roma que l'article 10 de la directive doit être interprété en ce sens qu'il interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12 de la même directive, les taxes rétroactives dues pour l'inscription d'actes de société au registre des entreprises, dès lors qu'elles ne constituent pas un droit d'apport autorisé par ladite directive. L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que de telles taxes rétroactives ne constituent pas des droits ayant un caractère rémunératoire autorisés par cette disposition lorsque les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles elles sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles lesdites taxes rétroactives sont censées se substituer mais qui ne sont pas remboursées à ceux qui les ont acquittées. En dehors de ces circonstances,

pour que de telles taxes rétroactives constituent des droits ayant un caractère rémunératoire autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, leurs montants, qui peuvent être différents selon la forme juridique de la société, doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu qu'ils peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement, et doivent tenir compte, le cas échéant, d'autres droits acquittés parallèlement et visant aussi à rémunérer le même service rendu. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.

Sur le délai de forclusion

Observations soumises à la Cour

58 Prisco déduit des arrêts du 2 février 1988, Barra e.a. (309/85, Rec. p. 355), et du 29 juin 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), qu'un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées au remboursement de l'imposition en cause en leur absence.

59 Prisco souligne que les dispositions de l'article 13 du décret n° 641/1972, examinées par la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Edis, précité,

étaient à la fois antérieures au prononcé de l'arrêt Ponente Carni et non spécifiques aux taxes litigieuses, de telle sorte que la Cour aurait jugé que ce principe ne s'appliquait pas. Toutefois, l'article 11 de la loi n° 448/1998, en cause au principal, serait, quant à lui, postérieur à l'arrêt Ponente Carni et serait spécifique aux taxes jugées contraires au droit communautaire à la suite de cet arrêt. Cet article ne permettrait plus au juge national d'interpréter l'article 13 du décret n° 641/1972 comme ne visant que les taxes payées à la suite d'une erreur matérielle, mais non celles dont le remboursement est demandé pour incompatibilité avec le droit communautaire. Par conséquent, le principe d'équivalence rappelé dans les arrêts Barra e.a. et Deville, précités, ne serait pas respecté par l'article 11 de la loi n° 448/1998.

60 Cette disposition méconnaîtrait au surplus les principes de sécurité juridique, de respect de la confiance légitime et de proportionnalité, compte tenu notamment du fait qu'elle serait rétroactive et que, au moment de son adoption, le délai de forclusion de trois ans qu'elle retient était largement dépassé depuis le versement, en 1992, des dernières taxes dont le remboursement est demandé.

61 Le gouvernement italien souligne que l'article 11 de la loi n° 448/1998 n'a nullement étendu le champ d'application du délai de forclusion de trois ans aux cas de remboursement des taxes que vise cet article. Selon ce gouvernement, l'article 13 du décret n° 641/1972, tel qu'interprété par la Corte suprema di cassazione à compter de son arrêt n° 3458/1996, entraînait déjà l'application d'un tel délai aux demandes de remboursement de taxes de concession fondées sur la méconnaissance du droit communautaire. Le gouvernement italien ajoute que, en tout état de cause, la question de la portée de l'article 13, du décret n° 641/1972 est une pure question de droit interne sur laquelle la Cour n'a pas à se prononcer et que la situation est restée la même que celle examinée par la Cour dans les affaires Edis, Spac et Ansaldo Energia e.a., précitées, à l'occasion desquelles elle aurait précisé que le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en répétition d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime ordinaire plus favorable de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, pour autant que ce délai de forclusion s'applique de la même façon

aux actions en répétition de telles impositions fondées sur le droit communautaire et à celles fondées sur le droit interne (principe d'équivalence) et pour autant qu'il ne rende pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité).

62 La Commission considère que la question du respect des principes de sécurité juridique et de protection des particuliers, soulevé par la juridiction de renvoi, se pose davantage au sujet de l'article 13 du décret n° 641/1972, tel que l'a interprété la Corte suprema di cassazione dans son arrêt n° 3458/1996, qu'au sujet de l'article 11 de la loi n° 448/1998 et que cette question concerne le droit italien plus que le droit communautaire.

63 À cet égard, la Commission déduit de l'arrêt Edis, précité, et des arrêts du 17 novembre 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141), et du 9 février 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), les principes suivants concernant les modalités de remboursement des taxes contraires au droit communautaire. Les États membres ne pourraient pas retenir des modalités adoptées postérieurement à un arrêt de la Cour établissant l'incompatibilité desdites taxes avec le droit communautaire et qui leur seraient exclusivement applicables tout en étant moins favorables aux redevables que celles qui se seraient appliquées en leur absence.

64 La Commission soutient que, dans l'affaire au principal, les deux premières conditions sont réunies. Toutefois, la question de savoir si la troisième est vérifiée serait liée à l'interprétation de l'article 13 du décret n° 641/1972: si le délai triennal de forclusion édicté par cet article s'appliquait déjà aux demandes de remboursement de taxes illégalement perçues, l'article 11 de la loi n° 448/1998 n'aurait pas de caractère novateur et ne pourrait être jugé contraire au droit communautaire. En revanche, si l'article 13 du décret n° 641/1972 ne ne s'appliquait qu'aux demandes de remboursement de taxes payées à la suite d'erreurs matérielles, la conclusion serait inverse. La solution dépendrait ainsi de l'interprétation des dispositions nationales, que la Cour ne pourrait pas elle-même effectuer.

Appréciation de la Cour

65 L'application de l'article 13 du décret n° 641/1972 aux demandes de remboursement des taxes déclarées contraires au droit communautaire à la suite de l'arrêt Ponente Carni était déjà en cause dans l'arrêt Edis, précité. Or, la Cour a relevé, d'une part, que l'interprétation de l'article 13 du décret n° 641/1972 retenue par la Corte suprema di cassazione dans son arrêt n° 3458/1996 portait sur une disposition nationale qui était en vigueur depuis de nombreuses années au moment du prononcé de l'arrêt Ponente Carni et, d'autre part, que cette disposition visait non seulement le remboursement de la taxe qui était en cause dans cet arrêt, mais aussi celui de l'ensemble des taxes de concession gouvernementale italiennes. La Cour en a déduit que la solution des arrêts Barra e.a. et Deville, précités, n'était pas applicable (arrêt Edis, précité, point 25).

66 La Cour a ajouté que, selon les indications non contestées du gouvernement italien, un délai analogue au délai de forclusion en cause était également applicable aux actions en remboursement d'un certain nombre de droits indirects et qu'il ne ressortait pas du libellé de l'article 13 du décret n° 641/1972 qu'il ne s'appliquait qu'aux seuls recours fondés sur le droit communautaire. La Cour a également relevé qu'il résultait de la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione que les délais en matière fiscale s'appliquent également aux actions en remboursement de taxes ou impositions perçues sur le fondement de lois déclarées contraires à la Constitution italienne (arrêt Edis, précité, point 38).

67 Dans ces conditions, la Cour a jugé que le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion

s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne (arrêt Edis, précité, point 39).

68 S'agissant de l'article 11, paragraphe 2, de la loi n° 448/1998, il y a lieu de relever que cette disposition ne fait que renvoyer aux dispositions de l'article 13 du décret n° 641/1972, telles qu'elles ont été analysées par la Cour dans l'arrêt Edis, précité, et qu'il n'en modifie pas le champ d'application. Aucun élément nouveau résultant de la présente procédure ne conduit par ailleurs à s'écarter de l'appréciation qui a été portée dans cet arrêt.

69 En particulier, une disposition comme l'article 11, paragraphe 2, de la loi n° 448/1998 ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire dans la mesure où le respect du délai de forclusion de trois ans auquel elle fait référence pour définir les conditions de remboursement de taxes acquittées entre 1985 et 1992 s'apprécie au moment où a été déposée la demande de remboursement, et non à la date d'adoption, en 1998, de ladite disposition. Une telle disposition, bien que formellement rétroactive, ne saurait non plus, en tout état de cause, être contraire aux principes de sécurité juridique, de respect de la confiance légitime et de proportionnalité, dans la mesure où elle ne modifie pas en elle-même la portée de la réglementation déjà applicable avant son adoption.

70 Il y a donc lieu d'apporter à la juridiction de renvoi la même réponse que dans l'arrêt Edis, précité, à savoir que le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne.

Sur les modalités de calcul des intérêts applicables aux remboursements

Observations soumises à la Cour

71 CASER indique que la loi n° 29, du 25 janvier 1961 (GURI n° 53, du 1er mars 1961), modifiée, régit de manière générale les taux d'intérêts applicables, soit au profit de l'État, soit au profit des contribuables, aux sommes dues au titre de taxes et impôts indirects sur le chiffre d'affaires, en cas de retard de paiement des taxes et impositions par les contribuables ou en cas de remboursement des taxes et impositions indûment perçues par l'État. CASER expose que, en appliquant ladite loi, les intérêts qui devraient lui être versés à compter de sa demande de remboursement (30 810 000 ITL au 30 juin 1999) seraient supérieurs à ceux résultant de l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998 (17 550 000 ITL). Il en serait de même si étaient appliqués les intérêts légaux prévus par l'article 1284 du code civil pour la répétition de toute somme non due à compter de la demande en justice (40 950 000 ITL). Les différences entre les sommes dues au titre des divers types d'intérêts montreraient très concrètement que l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998 ne respecte pas le principe d'équivalence.

72 CASER souligne que la situation soumise à l'examen de la Cour est différente de celle ayant donné lieu à l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité. En effet, la question était alors de savoir si le droit communautaire fait obstacle à la fixation en matière fiscale d'intérêts différents de ceux prévus en matière civile. Or, dans l'affaire au principal, serait en cause la fixation de taux d'intérêt différents en matière fiscale, le taux moins favorable, au demeurant fixé rétroactivement, s'appliquant spécifiquement au remboursement des taxes déclarées contraires au droit communautaire à la suite de l'arrêt Ponente Carni.

73 Le gouvernement italien rappelle que, dans l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, la Cour a indiqué qu'un État membre ne saurait être obligé d'étendre à l'ensemble des actions en restitution de taxes ou redevances perçues en violation du droit communautaire son régime de répétition interne le plus favorable. Par ailleurs, comme l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998 ne réserverait pas le taux qu'il prévoit, soit 2,5 % (taux légal à la date de l'entrée en vigueur de ladite loi), aux seuls cas de remboursement des taxes de concession perçues contrairement au droit communautaire, mais l'appliquerait à tous les cas des demandes de remboursement envisageables sur les sommes en cause, ainsi qu'à ceux fondés sur le droit interne, le principe d'équivalence serait également respecté.

74 La Commission souligne que, au contraire de la situation ayant donné lieu à l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, il ressort expressément du libellé de l'article 11 de la loi n° 448/1998 qu'il ne vise que le remboursement de taxes spécifiques qui ont été déclarées contraires au droit communautaire, parmi les dizaines de taxes de concession gouvernementale relevant elles-mêmes de la catégorie plus vaste des impôts indirects autres que les taxes sur le chiffre d'affaires.

75 Ayant par ailleurs relevé que le taux d'intérêt applicable au titre de l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/1998 est inférieur, globalement considéré sur les périodes en cause, au taux d'intérêt applicable, en vertu de la loi n° 29/1961, aux dettes fiscales, la Commission en déduit que le principe d'équivalence n'est pas respecté. La Commission précise que le résultat serait le même si l'on prenait comme référence le taux d'intérêt légal applicable pour les mêmes périodes aux dettes civiles, en cas de requalification des rapports juridiques entre l'administration fiscale et les sociétés qui ont versé les taxes de concession gouvernementale en cause, à la suite de la déclaration d'incompatibilité de ces taxes avec le droit communautaire.

Appréciation de la Cour

76 Au point 29 de l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, la Cour a rappelé qu'une modalité de remboursement nationale respecte le principe d'équivalence dès lors qu'elle s'applique indifféremment aux recours fondés sur la violation du droit communautaire et à ceux fondés sur la méconnaissance du droit interne, s'agissant d'un même type de taxes ou redevances, mais que ce principe ne saurait en revanche être interprété comme obligeant un État membre à étendre à l'ensemble des actions en restitution de taxes ou redevances perçues en violation du droit communautaire son régime de répétition interne le plus favorable. La Cour en a conclu, au point 30 du même arrêt, que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que la législation d'un État membre prévoie, en matière d'intérêts, des modalités de calcul moins favorables pour la restitution d'impositions indûment perçues que pour la répétition de l'indu entre particuliers, pourvu que les modalités en cause s'appliquent indifféremment aux actions fondées sur le droit interne et à celles fondées sur le droit communautaire.

77 Toutefois, ainsi que la Cour l'a également jugé, un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause (voir arrêts précités Edis, point 24, Aprile, point 26, et Dilexport, point 39).

78 Or, il semble que, dans les circonstances en cause au principal, qui différeraient sur ce point de celles ayant donné lieu à l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, les modalités de calcul des intérêts prévues à l'article 11, paragraphe 3, de la loi

n° 448/1998, qui concernent spécifiquement les taxes de concession perçues pour l'inscription au registre des entreprises et le versement annuel pour son maintien les années suivantes déclarées contraires au droit communautaire à la suite de l'arrêt Ponente Carni, sont moins favorables que celles applicables au remboursement des autres dettes fiscales, y compris au remboursement des autres taxes de concession de même nature. Dans de telles circonstances, dont il appartient au juge national de vérifier si elles sont réunies, une législation comme celle en cause au principal serait contraire au droit communautaire et il conviendrait de l'écarter au profit des dispositions régissant les intérêts applicables aux remboursements des autres taxes de concession de même nature.

79 Il convient donc de répondre à la juridiction de renvoi que le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre adopte des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause.

Sur les dépens

80 Les frais exposés par le gouvernement italien et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant les juridictions de renvoi, il appartient celles-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Tribunale di Milano, par ordonnance du 15 mai 1999, et par la Corte d'Appello di Roma, par ordonnance du 12 mai 1999, dit pour droit:

1) L'article 10 de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens qu'il interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12 de la même directive, les taxes rétroactives dues pour l'inscription d'actes de société au registre des entreprises, dès lors qu'elles ne constituent pas un droit d'apport autorisé par ladite directive. L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335 doit être interprété en ce sens que de telles taxes rétroactives ne constituent pas des droits ayant un caractère rémunératoire autorisés par cette disposition lorsque les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles elles sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles lesdites taxes rétroactives sont censées se substituer mais qui ne sont pas remboursées à ceux qui les ont acquittées. En dehors de ces circonstances, pour que de telles taxes rétroactives constituent des droits ayant un caractère rémunératoire autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335, leurs montants, qui peuvent être différents selon la forme juridique de la société, doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu qu'ils peuvent également couvrir des dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement, et doivent tenir compte, le cas échéant, d'autres droits acquittés parallèlement et visant aussi à rémunérer le même service rendu. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un

État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.

2) Le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne.

3) Le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre adopte des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 10 septembre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

F. Macken