CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. L. A. GEELHOED présentées le 3 juin 2003 [1]

I — Introduction

1. Dans cette procédure de manquement en application de l'article 226 CE, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que la République italienne, en maintenant dans son ordre juridique national l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, du 29 décembre 1990, portant dispositions en vue de l'application des obligations découlant de l'appartenance de la République italienne aux Communautés européennes (loi communautaire pour l'année 1990, GURI n° 10, du 12 janvier 1991) qui, tel qu'appliqué en pratique et interprété par les juridictions, admet aux fins du remboursement de taxes en pratique perçues en violation du droit communautaire un régime de preuve qui rend l'exercice du droit au remboursement desdites taxes impossible ou du moins excessivement difficile pour le contribuable, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE. Selon elle, cette pratique est contraire aux principes juridiques développés par la Cour en matière de répétition de l'indu.

2. Cela pose également la question plus fondamentale des conséquences qu'il y a lieu d'attacher à une jurisprudence nationale qui ne se conforme pas aux dispositions du droit communautaire primaire et dérivé, telles qu'interprétées par la Cour de justice.

3. Nous nous permettons de souligner que cette problématique s'est présentée dans deux autres affaires actuellement pendantes devant la Cour, fût-ce sous un angle différent. Il s'agit des affaires Kühne & Heitz [2] et Köbler [3]. Dans la première de ces affaires, le juge de renvoi a demandé si un organe administratif national est tenu de revenir sur une décision qui a été confirmée en justice et qui a acquis force de chose jugée, après qu'il est apparu dans un arrêt ultérieur de la Cour que cette décision et ce jugement sont fondés sur une interprétation erronée du droit communautaire. La seconde affaire porte sur la question de savoir si un État membre est responsable du dommage occasionné à un justiciable à la suite d'une décision contraire au droit communautaire rendue par une juridiction

1 — Langue originale: le néerlandais.

2 — Affaire C-453/00, pendante devant la Cour.

3 — L'avocat général Léger a présenté ses conclusions dans cette affaire le 8 avril 2003 (arrêt du 30 septembre 2003, C-224/01, Rec. p. I-10239).

nationale suprême. L'espèce pose la question de savoir si une pratique judiciaire nationale permet de constater qu'un État membre a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité au sens de l'article 226 CE.

II — La législation italienne concernée

4. La loi n° 428/1990 est entrée en vigueur le 27 janvier 1991.

5. L'article 29 de la loi n° 428/1990 introduit des règles en matière de «remboursement des taxes reconnues incompatibles avec le droit communautaire». Les paragraphes 1 et 2 sont libellés comme suit:

«1. Le délai de forclusion quinquennal prévu par l'article 91 du texte unique des dispositions législatives en matière douanière, approuvé par décret du président de la République du 23 janvier 1973, n° 43, doit être entendu comme s'appliquant à toutes les demandes et actions visant au remboursement des sommes payées en relation avec des opérations douanières. À partir du 90ème jour suivant la date d'entrée en vigueur de la présente loi, le délai précité et le délai de prescription prévu par l'article 84 du texte unique sont réduits à trois ans.

2) Les droits de douane à l'importation, les impôts de fabrication, les impôts de consommation, la taxe sur le sucre et les droits d'État perçus en application de dispositions nationales incompatibles avec la législation communautaire sont remboursés, à moins que la charge y afférente ait été répercutée sur d'autres sujets.

[...]»

III — Les antécédents du litige

6. Le régime de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 a remplacé l'article 10 du décret-loi n° 430, du 10 juillet 1982 [4]:

«Une personne ayant indûment payé des droits de douane à l'importation, des

4 — Loi portant dispositions en matière d'impôts de fabrication, mouvements des produits pétroliers, impôts directs, taxe sur la valeur ajoutée et sanctions afférentes (*GURI* n° 190, du 13 juillet 1982).

impôts de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, [...] n'a pas droit au remboursement des sommes payées, sauf cas d'erreur matérielle, lorsque la charge correspondante a été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres personnes.

La charge est présumée répercutée chaque fois que les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées, même après ouvraison, transformation, montage, assemblage ou adaptation, sauf preuve documentaire contraire.

[...]»

7. Cette disposition a fait l'objet de deux arrêts de la Cour dans les années 80. Dans son arrêt San Giorgio, elle a dit pour droit qu'un État membre ne saurait subordonner le remboursement de taxes nationales perçues en violation des prescriptions du droit communautaire à la preuve que ces taxes n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes si cette preuve doit être apportée selon des modalités qui rendent en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice de ce droit [5]. Après l'arrêt San Giorgio, précité, la Commission a engagé une procédure en manquement contre la République italienne. Celle-ci a donné lieu à l'arrêt du 24 mars 1988 [6]. Les griefs de la Commission étaient dirigés contre l'exigence d'une preuve exclusivement documentaire pour établir que les droits et taxes nationaux indûment acquittés n'avaient pas été répercutés sur d'autres sujets. La Cour a constaté l'incompatibilité des modalités de preuve concernées avec le droit communautaire.

8. L'article 29 de la loi n° 428/1990 a aussi fait l'objet d'une jurisprudence communautaire. Des questions préjudicielles ont été posées concernant l'article 29, paragraphes 1 et 2, et ont donné lieu aux arrêts Aprile [7], Dilexport [8] et Grundig Italiana [9]. Ces arrêts concernent tous trois le délai de forclusion prévu à l'article 29, paragraphe 1.

9. L'arrêt Dilexport, précité, revêt une importance particulière pour la mise en œuvre de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, qui est au cœur de la procédure d'infraction en l'espèce. Après avoir constaté que le gouvernement italien et le juge national s'opposent sur l'interprétation que les juridictions italiennes donnent à cette disposition, la Cour a considéré ce qui

5 — Arrêt du 9 novembre 1983 (199/82, Rec. p. 3595, point 13).

6 — Arrêt Commission/Italie (104/86, Rec. p. 1799).

7 — Arrêt du 17 novembre 1998 (C-228/96, Rec. p. I-7141).

8 — Arrêt du 9 février 1999 (C-343/96, Rec. p. I-579).

9 — Arrêt du 24 septembre 2002 (C-255/00, Rec. p. I-8003).

suit en ce qui concerne la répartition de la charge de la preuve:

«52. Si, comme le juge national l'estime, il existe une présomption des répercussions sur des tiers des droits et taxes illégalement réclamés ou indûment perçus et s'il est imposé au demandeur de renverser cette présomption pour obtenir le remboursement de la taxe, il y aura lieu de considérer que les dispositions en cause sont contraires au droit communautaire.

53. Si, en revanche, comme le soutient le gouvernement italien, il appartient à l'administration de démontrer, par tous les moyens de preuve généralement admis par le droit national, que la taxe a été répercutée sur d'autres personnes, il y aura lieu de considérer, au contraire, que les dispositions en cause ne sont pas contraires au droit communautaire.»

La Cour conclut que le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait.

IV — Procédure

10. La Commission a émis un avis motivé le 17 septembre 1996. Le 4 avril 2000, elle a introduit un recours devant la Cour.

11. La demanderesse conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

a) constater que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité en maintenant en vigueur dans son ordre juridique l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, qui, tel qu'interprété et appliqué par l'administration et les juridictions, admet un régime de preuve de la répercussion des taxes perçues en violation des règles communautaires qui rend l'exercice du droit au remboursement desdites taxes pratiquement impossible ou, du moins, excessivement difficile pour le contribuable et qui, comme tel, est incompatible avec les principes juridiques énoncés par la Cour en matière de répétition de l'indu;

b) condamner la République italienne aux dépens.

12. La République italienne conclut à ce qu'il plaise à la Cour rejeter le recours et condamner la Commission aux dépens.

13. Une audience a été tenue le 2 avril 2003. À la demande de la Cour, les parties ont examiné dans quelle mesure la Commission peut fonder une procédure en manquement sur des décisions d'instances judiciaires nationales. Au cours de cette audience, le gouvernement italien a soulevé une exception d'irrecevabilité.

V — Moyens et principaux arguments

A — *Les griefs de la Commission*

14. La Commission conteste la manière dont l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 est interprété dans la jurisprudence nationale et appliqué par l'administration fiscale. Cette pratique juridique ne serait pas conforme à la jurisprudence consacrée par la Cour aux conditions dans lesquelles un État membre peut refuser de rembourser au contribuable des taxes perçues en violation du droit communautaire.

15. Elle se réfère notamment à la jurisprudence dans laquelle la Cour a constaté que les modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de la taxe concernée sont incompatibles avec le droit communautaire [10]. Tel est le cas notamment de la présomption que la taxe a été répercutée sur des tiers et qu'il appartient au contribuable de démontrer que cette répercussion n'a pas eu lieu. Le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait [11]. Elle renvoie également à l'arrêt Comateb e.a., dans lequel la Cour a dit pour droit que la question de la répercussion ou de la non-répercussion dans chaque cas d'une taxe indirecte constitue une question de fait qui relève de la compétence du juge national qui est libre dans l'appréciation des preuves. La Cour a ajouté que l'on ne saurait toutefois admettre que, en cas de taxes indirectes, il existe une présomption selon laquelle la répercussion a eu lieu et qu'il incombe à l'assujetti de prouver négativement le contraire [12].

16. S'agissant de l'application de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, c'est en principe l'administration qui supporte la charge de la preuve et qui doit démontrer que le particulier a répercuté la taxe concernée sur des tiers. La jurisprudence italienne tolérerait cependant que la preuve que doit apporter l'administration

10 — Arrêt Dilexport (cité à la note 8).

11 — Arrêt Dilexport (cité à la note 8).

12 — Arrêt du 14 janvier 1997, Comateb e.a. (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 25).

au titre de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 pour démontrer que le particulier a répercuté la taxe concernée sur des tiers soit fondée sur une «présomption simple» [13], ce qui allège considérablement la tâche de l'administration. Ce système de preuve par présomption a entraîné en pratique un renversement de la charge de la preuve.

17. La méthode selon laquelle la loi italienne est interprétée dans la pratique par les autorités judiciaires italiennes [plus particulièrement par la Corte suprema di cassazione (Italie)] et appliquée par l'administration fiscale italienne revient à imposer au contribuable la charge de la preuve, contraire et négative, qu'il n'a pas répercuté sur ses clients la taxe illégale, rendant ainsi extrêmement difficile, voire impossible, d'obtenir le remboursement de ladite taxe. Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 428/1990, l'administration italienne aurait systématiquement réussi à s'opposer à toutes les demandes de remboursement fondées sur l'illégalité, en droit communautaire, de droits ou autres charges perçus à l'occasion d'opérations douanières ou de taxes de consommation [14]. Cela est en conflit patent avec la jurisprudence de la Cour invoquée par la Commission.

18. La Commission divise la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione concernant l'interprétation et l'application de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 en deux groupes.

19. Dans le premier groupe d'arrêts, la présomption est fondée sur la conviction du juge, revêtant ainsi les caractéristiques d'un postulat (affirmation que l'on accepte sans preuve). La Commission interprète cette technique utilisée par la Corte suprema di cassazione en ce sens qu'il ne s'agit plus vraiment d'une présomption simple, mais d'une présomption légale fondée sur un fait notoire — à savoir que les impositions sont répercutées sur les clients — de sorte que la charge de la preuve pèse systématiquement sur le contribuable.

20. Dans son arrêt n° 2844, du 29 mars 1996, la Corte suprema di cassazione fonde la présomption que les impositions ont été répercutées par l'importateur sur les con-

13 — La Commission expose dans sa requête la théorie de la «présomption» dans le droit italien en matière de preuve. Il y a «présomption simple» («presunzione semplice» au sens de l'article 2729 du codice civile) lorsque le juge passe, sur la base d'un raisonnement inductif, de la connaissance du factum probans à celle du factum probandum. La jurisprudence italienne estime que le factum probans doit présenter un degré de certitude absolu et ne peut être fondé sur des présomptions. Une «présomption légale» (la «presunzione legale» au sens de l'article 2728 du codice civile) ne suppose pas un raisonnement logique du juge, mais rattache directement une conséquence juridique à un fait donné. Le régime de la «preuve contraire» (la «prova contraria») est très différent selon l'hypothèse dans laquelle on se trouve. Dans le cas de la présomption légale, la preuve contraire ne peut parfois pas du tout être apportée, et, lorsqu'elle peut l'être, c'est à la partie adverse qu'il incombe de le faire. La charge de la preuve est alors renversée. Une présomption simple laisse moins de place à la preuve contraire, de par sa nature. Il convient de distinguer la présomption du fait notoire («fatto notorio»). Le fait notoire est un fait totalement admis qui ne doit pas être prouvé.

14 — Dans sa réplique, la Commission reconnaît toutefois que cette affirmation est formulée en des termes trop absolus. Voir point 30 ci-après.

sommateurs dans le prix de vente des marchandises sur les éléments suivants:

«a) l'importateur n'était pas une personne privée, mais une société commerciale ou industrielle;

b) l'entreprise présentait une gestion normale, et ne présentait pas une situation déficitaire ou d'insolvabilité, ce qui aurait permis de supposer une vente en-dessous du prix coûtant;

c) l'imposition indue avait été effectuée par toutes les douanes italiennes, ce qui ne pouvait pas ne pas avoir créé un climat de confiance quant à la légalité de l'imposition;

d) cela s'était fait pendant longtemps et sans contestation».

21. Dans son arrêt n° 9797, du 18 novembre 1998, la Corte suprema di cassazione qualifie la répercussion des taxes de fait économique normal, c'est-à-dire de fait notoire ne nécessitant pas de preuve.

22. Dans le second groupe d'arrêts, la présomption est liée à une règle d'instruction. Ces décisions imposent à l'administration de produire un certain nombre d'éléments de preuve nécessaires. Elle est ainsi dispensée pour le reste de la charge de la preuve, et c'est au justiciable qu'il incombe de produire certains documents comptables. Si le contribuable n'est pas en mesure de le faire, on en déduit que les impositions concernées ont été répercutées. Cette «preuve contraire négative» est prévue par l'article 116 du code de procédure civile.

23. Il est souvent impossible ou extrêmement difficile pour les commerçants de produire les documents concernés en raison de l'expiration du délai légal minimum de conservation de dix ans (article 2220 du code de procédure civile italien). Étant donné la longueur des procédures de remboursement, la conservation des documents au-delà de dix ans leur occasionnerait une charge excessive, notamment du point de vue des coûts de conservation élevés. Il s'agirait d'une entrave supplémentaire au remboursement.

24. La Commission invoque une série de décisions de juges du fond étayant les éléments qui précèdent. Elle se réfère en particulier à une décision du Tribunale civile di Genova (Italie), du 12 avril 1995, dans laquelle celui-ci a considéré que, bien que la charge de la preuve de la répercussion incombe en principe à l'administration fiscale, il est également possible d'opérer par

présomption simple sur la base de faits connus concernant cette répercussion, même si ce n'est qu'en termes de probabilité raisonnable. Selon ce juge, le fait que la répercussion constitue un «phénomène tendanciel» peut également ressortir d'autres facteurs. À cet égard, le Tribunale mentionne les quatre éléments, que nous venons de citer [15] et que la Corte suprema di cassazione retient comme critères. Ces facteurs justifieraient la présomption selon laquelle la taxe a été incorporée au prix de vente et est donc supportée par le consommateur final. Il s'agit là d'une présomption simple qui permet de prouver le fait inconnu que constitue la répercussion de la charge de l'imposition. La possibilité d'apporter la preuve contraire subsiste néanmoins, même si la charge de la preuve incombe alors à l'importateur et non pas à l'administration fiscale.

25. Selon la Commission, cette tendance jurisprudentielle est encore d'actualité (en 2000) et rien ne présage d'un renversement de la jurisprudence.

26. Elle ajoute que le raisonnement suivi produit des résultats illogiques. On partirait de l'idée que les entreprises répercutent en général les impositions indirectes. Cette prémisse est basée sur la nature d'entreprise commerciale du contribuable, sur l'absence d'insolvabilité et sur le fait que l'imposition a été prélevée par l'administration pendant une certaine période de manière générale et régulière. Toutefois, aucun de ces faits ne saurait fonder la présomption en cause. Une entreprise qui ne répercute pas les impositions sur les tiers se contente de profits moindres mais ne doit pas forcément éprouver de difficultés. Déduire de l'absence d'insolvabilité la réalité d'une répercussion est arbitraire tant d'un point de vue logique que juridique. Selon elle, une conception moderne du marché rend de toute façon difficile une stricte inférence logique entre augmentation des prix et répercussion de l'imposition.

27. La Commission fait ensuite valoir que ce ne sont pas seulement les juges italiens qui parsèment d'embûches la route du contribuable souhaitant récupérer ces impositions indûment acquittées, mais également l'administration italienne. Elle invoque à cet égard deux circulaires appliquées par le ministère des Finances, des 11 mars 1994 et 12 avril 1995. Il en ressort que les services fiscaux et douaniers doivent exiger une copie de la comptabilité du contribuable, de sorte que le remboursement de l'imposition est manifestement lié aux formalités administratives accomplies pour les besoins des services fiscaux. Ces deux circulaires indiquent en substance que la répercussion de la taxe sur des tiers est établie dès lors qu'elle n'a pas été inscrite au bilan (en tant que paiement indu) de l'année au cours de laquelle elle a été payée à l'administration fiscale. Le défaut d'inscription de ce poste démontrerait que l'entreprise considère ces charges comme des dépenses normales, si bien qu'elles auraient forcément été répercutées.

15 — Voir point 20 ci-dessus.

28. L'application et l'interprétation de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 par la jurisprudence et l'administration italiennes mèneraient en conséquence au même résultat que l'ancien article 19 du décret-loi n° 688 de 1982 [16], en rejetant exclusivement sur le commerçant qui sollicite le remboursement la charge de prouver qu'il n'y a pas eu de répercussion.

29. La Commission souligne que, dans tous les arrêts de la Corte suprema di cassazione confirmant les décisions des tribunaux italiens, l'interprétation décrite par la Commission a été suivie. Lorsque les tribunaux ont adopté une position correcte concernant la charge de la preuve, la Corte suprema di cassazione a annulé leurs décisions.

30. Dans sa réplique, la Commission a cependant reconnu que son affirmation initiale faisant état d'un refus systématique de restituer les impositions indûment acquittées était trop absolue. Dans certains cas, le montant a effectivement été restitué au particulier. Les statistiques produites par le gouvernement italien [17] ne comportent sans doute que des montants limités en comparaison avec le nombre d'affaires dont les tribunaux ont été saisis. En outre, les remboursements ne seraient opérés qu'au bénéfice de grandes entreprises qui disposent des moyens d'engager un procès. De toute façon, ce n'est que dans un nombre modeste de cas que l'on aurait procédé au remboursement des impositions irrégulièrement perçues. Selon la Commission, il ressort des documents du gouvernement italien lui-même que l'administration fiscale n'a jamais remboursé les impositions concernées hors cadre contentieux. En outre, dans son énumération de décisions à décharge dans le mémoire en défense, le gouvernement italien a omis de préciser s'il s'agissait de décisions passées en force de chose jugée ou s'il y avait eu pourvoi.

31. Une évaluation quantitative précise des statistiques, selon la Commission, ne diminuerait d'ailleurs en rien la portée de son argumentation.

32. Enfin, mais aussi à titre surabondant, la Commission soulève encore deux points. En premier lieu, selon la jurisprudence de la Cour, l'exercice des droits garantis par le traité ne saurait être entravé par des mesures générales d'interdiction motivées par la lutte contre l'abus de droit. En second lieu, la Commission invoque deux décisions du Conseil [18] fondées sur la sixième directive

16 — Cette disposition a fait l'objet d'une procédure d'infraction antérieure contre l'Italie (arrêt Commission/Italie, cité à la note 6).

17 — Le gouvernement italien fait valoir que, au cours de la période située entre 1992 et les premiers mois de 2000, un montant de plus de 120 milliards d'ITL a été restitué. Voir point 34 ci-après.

18 — Décisions 96/432/CE du Conseil, du 8 juillet 1996, autorisant les Pays-Bas à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 11 de la directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive TVA) (JO L 179, p. 51), et 98/23/CE du Conseil, du 19 décembre 1997, autorisant le Royaume-Uni à proroger l'application d'une mesure dérogatoire à l'article 28 sexies, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 (JO L 8, p. 24).

TVA, dont il ressort que le législateur communautaire considère que la charge de prouver l'existence de comportements incorrects du contribuable incombe à l'administration fiscale et que celle-ci ne peut pas se contenter de recourir à de simples présomptions.

B — *La défense du gouvernement italien*

33. Le gouvernement italien constate que le recours est fondé sur le reproche que l'exercice du droit au remboursement, en application de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, est en pratique excessivement difficile voire impossible.

34. À titre principal, il s'oppose à l'argument de la Commission selon lequel l'administration italienne s'oppose systématiquement aux demandes de remboursement. Cette affirmation serait incorrecte, et le gouvernement italien étaye ce point de vue en produisant des chiffres attestant du niveau des remboursements, qui auraient déjà été communiqués à la Commission au cours de la procédure précontentieuse. D'après ces chiffres, l'administration italienne a remboursé, sur la base de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, hors intérêts et dépens, plus de 120 milliards d'ITL entre 1992 et 2000.

35. À titre subsidiaire, il fait valoir que les arguments que la Commission emprunte à la pratique judiciaire et administrative en matière de preuve de la répercussion au sens de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, ne sont guère convaincants.

36. Il constate d'abord que la Commission ne conteste pas que le texte de l'article 29, paragraphe 2, est en soi compatible avec le droit communautaire. Cette disposition n'établit pas de présomption légale. C'est au contraire à l'administration qu'il incombe de prouver la répercussion.

37. Le gouvernement italien ne souhaite pas, du moins pour l'instant, commenter la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione invoquée par la Commission. Elle rappelle cependant que ce n'est pas à celle-ci mais au juge du fond qu'il appartient finalement d'administrer la charge de la preuve. Cela serait également conforme à la jurisprudence communautaire [19]. La preuve par présomption fait partie des moyens de preuve que le juge du fond peut examiner et prendre en compte dans son appréciation.

38. Le seul moyen pour l'administration de trouver la preuve de la répercussion consiste

19 — Référence est faite à l'arrêt Comateb e.a. (cité à la note 12, point 25): «[...] En conséquence, la question de la répercussion ou de la non-répercussion dans chaque cas d'une taxe indirecte constitue une question de fait qui relève de la compétence du juge national qui est libre dans l'appréciation des preuves [...]».

à examiner, ou à faire examiner, les écritures comptables du contribuable. Selon le gouvernement italien, l'argument de la Commission selon lequel le juge du fond peut puiser dans le défaut de communication des écritures comptables, que le contribuable justifie par l'expiration du délai légal de conservation obligatoire, des arguments en faveur de l'administration sur la base de l'article 116 du code de procédure civile est erroné [20].

39. Les deux arrêts du Tribunale civile di Genova cités par la Commission dans sa requête ne reflètent pas la façon de voir de nombreux juges du fond. Il existe de nombreuses décisions parvenant au résultat inverse et imposant à l'administration de rembourser les montants indûment acquittés. Dans ces affaires, il n'est pas question d'une présomption de répercussion, ni légale ni fondée sur un fait notoire. Il a été constaté in concreto dans ces décisions que l'administration n'est pas parvenue à prouver la répercussion de la charge fiscale par le particulier. Le gouvernement italien invoque 17 décisions à l'appui de son affirmation. Parmi celles-ci figure un arrêt de la Corte d'appello di Genova (Italie), qui rejette le recours de l'administration parce qu'elle n'aurait pas prouvé la répercussion de la charge fiscale, sans aucune référence à des présomptions ni au renversement de la charge de la preuve qui s'ensuit.

20 — Le gouvernement italien renvoie à cet égard, entre autres, aux arrêts de la Corte suprema di cassazione des 18 novembre 1994 et 22 avril 1998. Si, après l'introduction d'une demande de remboursement d'impositions indûment acquittées, un contribuable détruit des documents en se prévalant de l'expiration du délai légal de conservation de dix ans, ce comportement n'est pas compatible avec l'article 88 du code de procédure civile, ce dont le juge peut déduire des éléments de preuve au sens de l'article 116, deuxième alinéa, dudit code.

40. Du point de vue du gouvernement italien, la jurisprudence s'oriente dans une direction résolument contraire à celle suggérée par la Commission dans sa requête. Cela se trouve confirmé par l'importance des remboursements effectifs, déjà mentionnés, par l'administration.

41. L'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 est donc compatible, selon le gouvernement italien, avec le droit communautaire, et impose à l'administration de prouver que le contribuable qui sollicite le remboursement a répercuté sur des tiers la charge de la taxe concernée. À cet effet, elle ne dispose pas d'autre moyen que de la comptabilité du contribuable. Il doit notamment ressortir des postes actifs du bilan (crédit) que la taxe concernée a été répercutée. Dès lors que des particuliers ne peuvent pas démontrer sur la base de leur comptabilité qu'il n'y a pas eu répercussion, l'administration ne dispose que de la voie judiciaire pour apporter cette preuve.

42. Tel est également le sens des deux circulaires ministérielles des 11 mars 1994 et 12 avril 1995. Contrairement à ce qu'affirme la Commission, l'attitude à adopter par l'administration en la matière n'est pas contraire au droit communautaire. La loi subordonne le droit au remboursement à une condition et l'administration doit démontrer qu'il y a été satisfait avant de rembourser la taxe.

43. Enfin, le gouvernement italien s'étonne que la Commission renvoie aux décisions 96/432 et 98/23. Il est en effet constant que la répercussion peut être démontrée «par tous les moyens de preuve généralement admis par le droit national» et donc en principe aussi au moyen de présomptions simples [21].

VI — Appréciation

44. La Commission fait valoir en l'espèce que, à la suite de l'application dans l'ordre juridique italien des règles de preuve généralement applicables, il est difficile voire impossible pour les contribuables qui ont acquitté des impositions contraires aux obligations communautaires de répéter les montants indûment versés. Elle prétend que la manière dont ces règles sont interprétées et appliquées au moins par une partie considérable du pouvoir judiciaire est incompatible avec les principes que la Cour a dégagés en la matière dans sa jurisprudence, et que cette situation est imputable à la République italienne. Comme nous l'avons indiqué en introduction, cela pose la question préalable des conditions dans lesquelles une jurisprudence nationale n'aboutissant pas à un résultat conforme au droit communautaire permet de constater qu'un État membre a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité. C'est d'abord sur un plan plus général que nous examinerons cette question pour ensuite nous pencher sur la pratique judiciaire italienne incriminée. Il convient au préalable d'analyser brièvement la recevabilité du recours.

A — *Recevabilité*

45. Le gouvernement italien a contesté à l'audience la recevabilité de la procédure d'infraction engagée par la Commission. Selon lui, des décisions judiciaires (erronées) dans des cas particuliers ne sauraient fonder une procédure en manquement au titre de l'article 226 CE. Il estime qu'un tel recours n'est possible que s'il s'agit d'une jurisprudence constante, uniforme et consolidée des juges nationaux dont les décisions ne sont pas susceptibles d'appel ou de cassation et auxquelles les autres juges doivent se conformer. En Italie, on appelle cela le «diritto vivente». Étant donné que la Commission n'a pas pu démontrer qu'il existe dans l'ordre juridique italien une telle jurisprudence constante et uniforme («diritto vivente») relative à l'objet du litige, le gouvernement italien considère qu'il y a lieu de constater l'irrecevabilité de la procédure en manquement qu'elle a engagée.

46. Par cette position, le gouvernement italien semble vouloir alléguer que la Commission n'a pas suffisamment délimité l'objet du litige ou qu'elle aurait modifié les griefs qu'elle a adressés à la République italienne par rapport à l'avis motivé. À cet égard, rappelons d'abord que la question

21 — À cet égard, le gouvernement italien renvoie à l'arrêt Dilexport (cité à la note 8, point 53) et aux conclusions rendues par l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans cette même affaire (points 47 à 49).

des conditions dans lesquelles une jurisprudence nationale peut justifier la constatation d'un manquement par un État membre à ses obligations découlant du traité a été posée par la Cour dans le cadre de la préparation de l'audience, de sorte qu'il n'y a pas eu de modification des griefs par la Commission. Indépendamment de cela, nous estimons toutefois que cette question touche davantage au bien-fondé du recours qu'à la délimitation du litige. L'objet des doléances de la Commission a été minutieusement décrit à la fois dans l'avis motivé et dans la requête, de sorte que le gouvernement italien était suffisamment en mesure de préparer sa défense.

47. Il y a en conséquence lieu de rejeter l'argument d'irrecevabilité du gouvernement italien à l'encontre de la procédure en manquement engagée par la Commission.

B — *Au fond*

1) La violation par la jurisprudence nationale des obligations découlant du traité

a) Le principe

48. Cela fait de nombreuses années que la possibilité pour la Commission d'engager un recours en manquement contre un État membre à la suite de décisions judiciaires nationales contraires au droit communautaire est examinée par la doctrine, qui y répond aussi, en principe, par l'affirmative [22]. Comme l'a observé la Commission à l'audience, le Parlement européen avait, en 1967 déjà, également attiré l'attention sur cette problématique. Jusqu'à récemment, la Cour de justice n'a cependant pas eu l'opportunité de se prononcer explicitement sur cette question, mais, comme indiqué ci-dessus, trois affaires sont actuellement pendantes devant elle, qui posent de diverses manières la question des conséquences d'une jurisprudence nationale contraire au droit communautaire.

49. Dans ses conclusions récentes dans l'une de ces affaires, en l'occurrence l'affaire Köbler [23], l'avocat général Léger a déjà analysé cette matière en détail. Bien que cette affaire concerne la question apparentée, mais différente, de la responsabilité d'un État membre pour une décision d'une juridiction nationale suprême qui est contraire au droit communautaire, son analyse est également pertinente pour la procédure de manquement en l'espèce. Étant donné que nous souscrivons à son analyse concernant la responsabilité d'un État membre pour une telle jurisprudence, qui s'ancre pleinement dans les principes de base constants du droit communautaire, tels que

22 — Voir, par exemple, von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg.), *Kommentar zum EU/EG-Vertrag*, 5ème édition, Nomos-Verlag 1997, p. 4/518; Kapteyn et VerLoren van Themaat, *Introduction to the Law of the European Communities*, 3ème édition (édité et révisé par L.W. Gormley), Londres, La Haye, Boston, p. 459; H.A.H. Audretsch, *Supervision in European Community Law*, North-Holland, 2ème édition, 1986, p. 100 à 105.

23 — Conclusions dans l'affaire Köbler (citée à la note 3).

dégagés par la Cour, nous nous contenterons ci-après de nous arrêter sur quelques éléments dans la mesure où ils sont particulièrement pertinents pour la procédure en manquement en l'espèce.

50. Il convient de prendre pour préalable que, s'agissant du respect des obligations communautaires, les États membres doivent être considérés en tant qu'unités. C'est à l'État membre en tant que tel qu'il appartient de veiller à ce que le résultat poursuivi par les dispositions pertinentes du traité ou du droit dérivé soit atteint dans l'ordre juridique national. Les obligations des États membres incombent aux États en tant que tels et «la responsabilité d'un État membre au regard de l'article [226] est engagée, quel que soit l'organe de l'État dont l'action ou l'inaction est à l'origine du manquement, même s'il s'agit d'une institution constitutionnellement indépendante» [24].

51. La Cour a ensuite clairement précisé dans son arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame [25] que les obligations incombent à l'État en tant qu'unité. La question centrale qui se posait dans cette affaire consistait à savoir si une violation du traité par le législateur national engageait la responsabilité de l'État membre pour les dommages ainsi occasionnés. Dans sa réponse à cette question, la Cour s'est exprimée en des termes tellement généraux qu'ils s'étendent implicitement à la violation du droit communautaire par l'ordre judiciaire. Après que la Cour avait constaté que le principe de la responsabilité de l'État pour des dommages causés aux particuliers par des violations du droit communautaire qui lui sont imputables est inhérent au système du traité, elle avait en effet dit pour droit que cela était valable pour toute hypothèse de violation du droit communautaire par un État membre, «et ce quel que soit l'organe de l'État membre dont l'action ou l'omission est à l'origine du manquement» [26].

52. Pour étayer davantage cette position, la Cour a relevé, à la suite de l'avocat général Tesauro, que, dans l'ordre juridique international, l'État est également considéré dans son unité pour la violation d'obligations, «que la violation à l'origine du préjudice soit imputable au pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif. Il doit en être d'autant plus ainsi dans l'ordre juridique communautaire que toutes les instances de l'État, y compris le pouvoir législatif, sont tenues, dans l'accomplissement de leurs tâches, au respect des normes imposées par le droit communautaire et susceptibles de régir directement la situation des particuliers» [27]. Si la Cour a explicitement mentionné ici le pouvoir législatif, c'est en raison des circonstances ayant donné lieu à cette affaire. Il est toutefois clair que ce principe concerne tout autant le pouvoir judiciaire.

24 — Arrêt du 5 mai 1970, Commission/Belgique (77/69, Rec. p. 237, point 15). Le manquement résultait de l'impossibilité pour le gouvernement belge de se prévaloir du fait que, malgré l'introduction d'un projet de loi en ce sens, il n'avait pas réussi à mettre fin à une discrimination fiscale en raison de la dissolution du parlement national. Voir, également, arrêt du 17 mai 1972, Leonesio (93/71, Rec. p. 287, points 22 et 23).

25 — Arrêt du 5 mars 1996 (C-46/93 et C-48/93, Rec. p. I-1029).

26 — Arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame (cité à la note 25, points 31 et 32).

27 — Ibidem (point 34).

53. Le principe qui veut que, d'un point de vue communautaire, l'État membre doit être considéré comme une unité est également à la base de la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle un État membre ne saurait exciper de dispositions, pratiques ou situations de son ordre juridique interne pour justifier un manquement [28]. Cet aspect a également été invoqué dans l'affaire Brasserie du pêcheur et Factortame dans laquelle la Cour a dit pour droit, en se fondant sur l'exigence fondamentale de l'uniformité d'application du droit communautaire, que «l'obligation de réparer les dommages causés aux particuliers par les violations du droit communautaire ne saurait dépendre des règles internes de répartition des compétences entre les pouvoirs constitutionnels» [29].

54. Nous renvoyons en outre à la jurisprudence que la Cour a consacrée aux organes des États membres qui doivent respecter les directives et qui, à défaut de le faire, peuvent être poursuivis par les particuliers. Pour de telles situations, la Cour a constaté que les particuliers peuvent se prévaloir de la directive concernée contre l'État ou à l'encontre «d'organismes ou d'entités soumis à l'autorité ou au contrôle de l'État ou qui disposent de pouvoirs exorbitants par rapport à ceux qui résultent des règles applicables dans les relations entre particuliers, tels que des collectivités territoriales ou des organismes qui, quelle que soit leur forme juridique, ont été chargés en vertu d'un acte de l'autorité publique d'accomplir, sous le contrôle de cette dernière, un service d'intérêt public» [30].

55. Bien que ces principes aient à chaque fois été dégagés dans des contextes différents, ils sont tous fondés sur la même idée, à savoir que l'État membre répond en tant qu'unité du respect des obligations communautaires et qu'il est responsable de tout manquement, indépendamment de l'organe qui est resté en défaut au sein de l'organisation interne de l'État, pouvoir judiciaire compris. Il incombe à l'État membre, en tant qu'entité autonome, de veiller à la réalisation dans l'ordre juridique national du résultat poursuivi par les règles communautaires concernées. C'est ce qui dérive également du principe de loyauté communautaire inscrit à l'article 10 CE.

56. Nous ajoutons que l'indépendance du pouvoir judiciaire ne fait pas obstacle à la constatation d'un manquement au traité à la suite d'une jurisprudence nationale contraire au droit communautaire. Cette indépendance signifie en effet en substance que des instances judiciaires doivent trancher des litiges concrets sans influence extérieure, particulièrement des autres organes

28 — Voir, entre autres, arrêts du 18 mars 1999, Commission/France (C-166/97, Rec. p. I-1719, point 13); du 13 avril 2000, Commission/Espagne (C-274/98, Rec. p. I-2823, point 19), et du 26 juin 2001, Commission/Italie (C-212/99, Rec. p. I-4923, point 34). Voir, également, arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 24).

29 — Arrêt cité à la note 25 (point 33).

30 — Arrêts du 12 juillet 1990, Foster e.a. (C-188/89, Rec. p. I-3313, point 18), et du 4 décembre 1997, Kampelmann e.a. (C-253/96 à C-258/96, Rec. p. I-6907, point 46).

de l'État. Cependant, le pouvoir judiciaire fonctionne par ailleurs comme une composante de l'appareil d'État dans les limites fixées dans la constitution nationale et dans la réglementation nationale. Si la réglementation nationale autorise une interprétation judiciaire incompatible avec les obligations communautaires, une correction peut et doit être apportée au moyen d'une modification de la réglementation concernée. Dans une perspective communautaire, il faut, en d'autres termes, que l'ordre juridique national, en tant qu'unité, veille à la mise en œuvre du droit communautaire, et tous les organes de l'État sont tenus d'y contribuer activement dans les limites de leurs propres compétences, si nécessaire en corrigeant l'action des autres organes de l'État. Une telle intervention d'un législateur national ne porte pas atteinte à l'indépendance du pouvoir judiciaire.

57. Par ailleurs, la correction que nous venons d'évoquer dans le cadre d'une jurisprudence contraire au droit communautaire n'interviendra que dans des cas exceptionnels. Ce sont précisément les juges nationaux qui occupent une place cruciale pour la mise en œuvre du droit communautaire dans l'ordre juridique national en contrôlant et en corrigeant les actes du législateur et de l'administration nationaux [31]. Il s'agit d'une fonction que toutes les catégories de juges ont remplie au sein des organisations judiciaires nationales, depuis l'entrée en vigueur des traités instituant les Communautés européennes, en coopération avec la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle. Par cette coopération, les instances judiciaires nationales ont apporté une contribution indispensable au développement et à la mise en œuvre du droit communautaire.

58. Dans le système de contrôle juridictionnel, le traité ménage un rôle particulier aux instances judiciaires nationales suprêmes. Eu égard à leur responsabilité pour la préservation de l'uniformité d'interprétation du droit, y compris communautaire, au sein de l'ordre juridique national, l'article 234 CE leur impose de saisir la Cour de justice des questions relatives à l'interprétation des dispositions communautaires ou à la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions communautaires. La possibilité d'y déroger dans le cas d'un «acte clair» est soumise à de strictes conditions [32]. Cette obligation faite aux instances judiciaires nationales suprêmes a pour objet d'éviter des divergences dans la manière dont le droit communautaire est interprété dans les États membres, en mettant la Cour de justice en mesure de fournir une interprétation uniforme et contraignante des dispositions communautaires concernées pour la Communauté dans son ensemble. On garantit ainsi que les conditions dans lesquelles les justiciables déploient leurs activités, pour autant que ces conditions soient déterminées par le droit communautaire, sont aussi égales que possible.

31 — L'avocat général Léger consacre à cette matière des considérations extensives dans ses conclusions dans l'affaire Köbler (citée à la note 3, points 53 à 76).

32 — Voir arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, Rec. p. 3415, points 14 à 20).

59. Eu égard, justement, à cette position centrale des juges nationaux suprêmes pour l'application correcte du droit communautaire dans les ordres juridiques nationaux, il est impératif qu'ils reconnaissent et appliquent les obligations découlant pour les États membres du droit communautaire. Les juges nationaux inférieurs n'en demeurent pas moins responsables, eux aussi, de la mise en œuvre complète et de l'application correcte du droit communautaire, même si leurs décisions sont susceptibles d'être réformées dans l'ordre juridique national. Par le biais des principes fondamentaux de l'effet direct des dispositions du traité et du droit dérivé qui en bénéficie, de la primauté du droit communautaire sur le droit national contraire, de la responsabilité de l'État membre, dans certaines conditions, pour la violation des obligations communautaires et de l'obligation d'interpréter le droit national au regard des dispositions pertinentes du droit communautaire, les instances judiciaires nationales veillent à ce que les particuliers puissent se prévaloir des droits qui leur sont conférés par l'ordre juridique communautaire. De cette manière, ils constituent à la fois une garantie et un contre-pouvoir dans un État membre en cas de méconnaissance, par d'autres organes de l'État, des obligations qui leur incombent en vertu du traité.

60. L'interprétation et l'application incorrectes du droit communautaire par les juridictions nationales signifient que les particuliers se voient refuser le bénéfice des droits qu'ils tirent de l'ordre juridique communautaire et que des règles et pratiques incompatibles avec le droit communautaire peuvent demeurer en l'état. Cela peut à son tour se répercuter sur la situation des personnes physiques et morales sur le marché intérieur et, partant, fausser les rapports économiques. Dans la perspective de l'application uniforme du droit communautaire, un État membre ne saurait donc se prévaloir d'une immunité contre une procédure en manquement dès lors que la violation des obligations communautaires est imputable à une interprétation et à une application incorrectes du droit communautaire par les juridictions nationales.

61. Il résulte des éléments qui précèdent qu'une jurisprudence nationale incompatible avec des dispositions ou des principes du droit communautaire peut donner lieu à l'engagement d'une procédure en manquement au titre de l'article 226 CE. Toutefois, il ne résulte pas encore de cette constatation que tout errement judiciaire y suffira. En conséquence, il convient de préciser encore dans quelles circonstances un tel recours sera indiqué ou non.

b) Les conditions

62. On peut se servir de divers repères pour identifier les critères permettant éventuellement de conclure qu'une jurisprudence nationale non conforme au droit commu-

nautaire peut fonder la constatation d'un manquement au traité par l'État membre concerné.

63. En tant que premier repère, on peut s'attacher au statut des décisions judiciaires concernées. L'agencement de l'article 234 CE fournit déjà une indication en ce sens. Si cette disposition prévoit une obligation de renvoi pour les juges nationaux suprêmes dans les cas qui y sont décrits, les juges inférieurs disposent d'une faculté de renvoi. Cette structure est fondée sur l'idée que des décisions individuelles de juges nationaux inférieurs appliquant incorrectement le droit communautaire peuvent encore être corrigées au sein de la hiérarchie juridictionnelle nationale. Toutefois, même si cette correction n'a pas lieu, une seule décision erronée d'un juge inférieur n'entraînera pas forcément une atteinte à l'effet utile de la disposition communautaire concernée au sein de l'État membre ou des répercussions négatives pour les rapports de concurrence dans le marché intérieur ou pour les échanges interétatiques. Par contre, de telles conséquences sont à l'évidence probables dans le cas d'une jurisprudence nationale contraire de la juridiction nationale suprême, qui sera en effet considérée par les juges inférieurs comme faisant autorité dans l'ordre juridique national. De tels effets peuvent se produire même en cas de division au sein du pouvoir judiciaire national. Il ne faut pas non plus exclure que, si des juges inférieurs, de manière structurelle, interprètent et appliquent certaines composantes du droit communautaire de manière erronée, les justiciables puissent être découragés soit d'engager un recours soit de faire appel. Malgré le statut quelque peu inférieur d'une telle jurisprudence dans l'ordre juridique national, on pourrait considérer qu'une telle situation justifie la constatation d'un manquement au traité.

64. Il nous paraît aussi important de savoir si la méconnaissance des obligations communautaires par les juridictions nationales constitue un phénomène structurel. S'agit-il d'un cas occasionnel ou isolé, ou peut-on justement dire qu'il s'agit d'une tendance dans la jurisprudence nationale qui se trouve, sur ce point, en porte-à-faux avec les obligations communautaires? Il s'agira également de savoir si l'on est en présence d'un nouveau développement ou d'une jurisprudence de plus longue date. Dans le premier cas, on peut envisager de laisser à l'ordre juridique national l'occasion de se rétablir avant de pouvoir évoquer un manquement. Si un tel développement est confirmé en appel et/ou en cassation, auquel cas le point de savoir si le problème juridique concerné a été soumis à la Cour de justice par la voie préjudicielle ou non pourra également jouer un rôle, on peut considérer qu'il s'agit d'un phénomène structurel.

65. Le troisième repère, et à mes yeux le plus important, en ce qui concerne la possibilité de constater un manquement dans le cas de décisions judiciaires nationales méconnaissant les obligations communautaires, est déjà sous-jacent au premier. Il s'agit de l'impact desdites décisions nationales pour la réalisation de l'objectif de la disposition communautaire concernée. S'il résulte des décisions nationales que des opérateurs économiques dans l'État mem-

bre concerné doivent exercer leurs activités dans d'autres conditions que des concurrents ou des personnes, éventuellement morales, se trouvant dans des circonstances similaires ailleurs dans la Communauté, elles portent alors clairement atteinte à l'unité du droit communautaire, en diminuent l'effet utile et méconnaissent les droits des justiciables. Lorsqu'il est établi que la jurisprudence concernée produit de tels effets nuisibles, il convient de constater un manquement au traité.

66. On pourrait argumenter à l'encontre de la constatation d'un manquement lié à une jurisprudence nationale incorrecte qu'un État membre ne dispose que de moyens limités pour mettre fin au manquement concerné en application de l'article 228, paragraphe 1, CE. Selon ce raisonnement, l'adoption des mesures que comporte l'exécution de l'arrêt rendu par la Cour en la matière serait limitée par le principe de l'indépendance du pouvoir judiciaire. Comme nous l'avons indiqué ci-dessus [33], une action corrective du législateur national adaptant ou précisant la réglementation nationale qui, soit, n'est pas interprétée et appliquée conformément aux obligations communautaires, soit n'est pas écartée alors qu'elle devrait l'être, n'est pas incompatible avec l'indépendance du pouvoir judiciaire. Si cela ne se fait pas, la constatation d'un manquement lié à une jurisprudence illicite peut également fonder un recours en responsabilité contre l'État membre concerné. C'est là en substance l'objet de l'affaire Köbler, précitée.

67. Comme cela résulte des éléments qui précèdent, nous estimons que la constatation qu'un État membre a violé les obligations qui lui incombent en vertu du traité lorsque le manquement résulte de la méconnaissance des obligations communautaires par des instances judiciaires nationales dépendra toujours de divers facteurs, dont la nature structurelle de la jurisprudence nationale incorrecte, l'effet et le statut des décisions concernées dans l'ordre juridique national ainsi que l'effet de cette jurisprudence en termes de réalisation de l'objectif des dispositions communautaires concernées. C'est au regard de ce contexte que nous apprécierons le recours engagé par la Commission contre la République italienne en ce qui concerne les règles de preuve appliquées par les juridictions nationales en matière de répercussion de la charge d'impositions perçues en violation du droit communautaire.

2) Les principes de base en matière de répétition d'impositions perçues en violation du droit communautaire

a) La restitution, la répercussion et l'enrichissement sans cause

68. Le droit pour un particulier à qui les autorités ont injustement imposé une charge financière de répéter les montants acquittés constitue un principe général de droit. Des taxes ne peuvent être levées que si

33 — Voir point 56.

elles ont une base juridique valable. À défaut, l'imposition est forcément irrégulière et doit être restituée.

69. Ce principe est également admis dans l'ordre juridique communautaire. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant de telles taxes. L'État membre est donc en principe tenu de rembourser les impositions perçues en violation du droit communautaire [34].

70. Indépendamment même de la règle évidente selon laquelle les sommes indûment versées ou irrégulièrement perçues doivent être restituées le plus rapidement possible, cette conséquence résulte également de la nécessité économique de remédier à la perturbation des rapports de concurrence occasionnée par la perception d'une imposition irrégulière.

71. Selon la jurisprudence de la Cour, cette obligation de remboursement des montants indûment acquittés ne connaît qu'une seule exception: un État membre ne peut s'opposer au remboursement à l'opérateur d'une taxe perçue en violation du droit communautaire que lorsqu'il est établi que la totalité de la charge de la taxe a été supportée par une personne autre que l'opérateur et que le remboursement à ce dernier entraînerait, pour lui, un enrichissement sans cause. Si seule une partie de la charge de la taxe a été répercutée, il incombe aux autorités nationales de rembourser à l'opérateur le montant non répercuté [35].

72. Étant donné qu'il s'agit d'une restriction à un droit subjectif emprunté à l'ordre juridique communautaire, il y a lieu d'interpréter cette exception de manière restrictive. Une interprétation stricte est d'autant plus indiquée que la simple répercussion d'une imposition sur les clients n'a pas forcément neutralisé pour le contribuable la charge économique de l'imposition. Notamment, il est particulièrement difficile d'établir dans quelle mesure l'imposition a été entièrement ou partiellement répercutée sur les clients. On peut illustrer cela par un certain nombre d'observations issues de l'analyse micro-économique.

73. Il faudra en premier lieu vérifier si une imposition qui augmente le prix de revient est effectivement incorporée dans le prix d'un produit. Il n'est en effet pas automatique que l'augmentation du prix d'un

34 — Voir arrêts San Giorgio (cité à la note 5, point 12); Comateb e.a. (cité à la note 12, point 20); Dilexport (cité à la note 8, point 23), ainsi que arrêts plus récents du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 84), et Marks & Spencer (cité à la note 28, point 30).

35 — Voir, entre autres, arrêt Comateb e.a. (cité à la note 12, points 27 et 28).

produit soit directement liée à l'imposition perçue. Eu égard à la dynamique des rapports de marché et des prix, on ne connaît en effet pas à l'avance l'influence d'une imposition sur le niveau d'un prix. Les prix des produits ne sont pas statiques. En général, les producteurs adaptent régulièrement leurs prix à la situation du marché. Outre le prix de revient, un entrepreneur fondera sa politique de prix, entre autres, sur des facteurs tels que l'évolution attendue du marché et le positionnement d'un produit déterminé sur celui-ci. Une imposition qui augmente le prix de revient ne constitue que l'un des éléments permettant de déterminer le prix.

74. Dans un environnement de marché dynamique, un lien direct entre l'imposition qui augmente le prix de revient et le prix sera donc souvent difficile à établir. Toutefois, même lorsque c'est possible, il n'en résulte pas pour autant que les coûts supplémentaires résultant de l'imposition sont complètement annulés pour le contribuable. En d'autres termes, le transfert de l'imposition n'est pas la même chose que la répercussion du préjudice économique subi par l'entrepreneur à la suite de l'imposition irrégulièrement perçue.

75. Le degré de répercussion dépend surtout de l'élasticité de la demande sur le plan du prix. Ce n'est que dans le cas extrême où cette élasticité est nulle, comme c'est parfois le cas pour les produits de première nécessité, qu'une imposition pourra être entièrement répercutée sur le client par le biais d'une augmentation de prix. Dans ce cas, en effet, l'augmentation du prix de vente n'affecte pas les débouchés. Dans toutes les autres situations, il y aura tout au plus une répercussion partielle. Cela signifie que la répercussion partielle sera davantage la règle que l'exception.

76. Pour la grande majorité des produits, la demande est plus ou moins élastique. L'entrepreneur peut alors partiellement répercuter l'imposition, mais on ne peut pas encore en déduire que la charge économique a été répercutée. Dans ces circonstances, l'entrepreneur concerné continue de subir un dommage inéluctable à la suite de l'imposition indue. Ce préjudice résulte en premier lieu d'une diminution des volumes de vente, et donc des profits, à la suite de l'augmentation de prix, et, en second lieu, de la partie de l'imposition qu'il a dû lui-même absorber [36].

77. Une autre forme de préjudice résulte du rétrécissement de la marge commerciale dont dispose l'entrepreneur, étant donné que celle-ci a été en partie «consommée» du fait de la répercussion de l'imposition. L'entrepreneur voit ainsi diminuer ses possibilités d'adapter sa stratégie de marché. En effet, si une augmentation de prix avait été commercialement attrayante et possible dans les circonstances de marché données,

36 — Voir en ce sens, également, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Weber's Wine World e.a. (arrêt du 2 octobre 2003, C-147/01, Rec. p. I-11365, point 48 des conclusions).

l'entrepreneur aurait aussi pu augmenter son prix de vente en l'absence de perception de l'imposition.

78. Ces considérations nous amènent à conclure qu'il sera à peu près impossible d'établir le degré de répercussion de la charge économique résultant de l'imposition. Il faut pour cela procéder à une analyse de marché poussée en tenant compte d'un grand nombre de variables, telles la structure du marché concerné (beaucoup ou peu d'offrants) et l'existence de possibilités de substitution du produit touché par l'imposition. Il faut également tenir compte de la nature dynamique des rapports de marché et de la fluctuation des prix en fonction des modifications de l'offre et de la demande. Il devient donc particulièrement difficile de déterminer l'influence d'une imposition sur le niveau du prix de vente. Pour déterminer cet effet, il faudrait en fin de compte savoir comment les prix et les ventes auraient évolué en l'absence d'imposition.

79. La situation inverse montre également la fragilité du lien de causalité entre remboursement et enrichissement en cas de répercussion; en effet, on ne saurait exclure que l'opérateur concerné répercute également l'«avantage» d'impositions remboursées sur le consommateur final, en utilisant les montants remboursés pour opérer une réduction de prix en vue de maintenir ou renforcer sa position de marché.

80. Dans ces circonstances, lorsqu'une disposition légale comme l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 recourt à la répercussion de l'imposition en tant que critère unique pour supposer un enrichissement sans cause en cas de restitution, il est manifeste qu'elle ne correspond pas à la réalité économique.

81. Les éléments qui précèdent produisent également des conséquences en matière de preuve. Celle-ci devra viser à établir une multitude d'indicateurs économiques, dont on pourra finalement déduire que le remboursement des impositions concernées entraînerait effectivement un enrichissement. Il va de soi que l'on ne peut pas attendre une telle analyse de la part du producteur. Nous constatons en tout cas qu'il est tout à fait insuffisant de se borner à un simple examen comptable pour démontrer la répercussion et le prétendu enrichissement qui en résulte. Cette dernière conclusion s'impose également au regard de la jurisprudence de la Cour.

82. Il résulte clairement des éléments qui précèdent que la répercussion du préjudice économique occasionné par une imposition n'est pas automatique et que, même en cas de répercussion de l'imposition, pour le moins, un remboursement n'aboutira pas toujours à un enrichissement. À cet égard, nous renvoyons aussi volontiers aux conclusions de l'avocat général Tesauro dans l'affaire Comateb e.a., dans lesquelles il dit que, «à supposer même que l'opérateur économique individuel puisse parfois tirer un bénéfice par suite de la restitution d'une

taxe indûment payée, qu'il a partiellement ou totalement répercutée en aval, il faut encore se demander si, en pareille hypothèse, il est raisonnablement possible d'utiliser la notion d'enrichissement sans cause. C'est déjà sur le plan de la théorie générale du droit que notre réponse est négative: en effet, nous ne pensons pas qu'il puisse être juste de qualifier d'enrichissement sans cause le bénéfice tiré par le particulier de la restitution d'une taxe indûment exigée et perçue par l'administration. Surtout, nous ne pensons pas que l'État, qui — lui — s'est réellement enrichi sans cause de manière indue en percevant, et même pendant des années, une taxe illégale, puisse ensuite précisément invoquer un tel principe pour refuser la restitution des sommes indûment perçues» [37].

b) Les principes en matière de répétition de l'indu fiscal

84. Eu égard aux constatations ci-dessus, des règles nationales subordonnant le remboursement d'impositions irrégulièrement perçues à certaines conditions doivent satisfaire à de strictes exigences. On ne pourra manifestement pas se satisfaire de la seule condition qu'il ait été établi que le montant concerné n'a pas été répercuté. Les règles concernées devront plutôt viser à éviter que le remboursement ne mène effectivement à un enrichissement sans cause de l'opérateur [38], à savoir qu'il bénéficie d'un avantage auquel il n'aurait pas eu droit en tant qu'opérateur agissant de manière rationnelle.

83. La réalité et la mesure de l'enrichissement résultant du remboursement des impositions indûment acquittées ne pourront donc être établies, eu égard aux principes économiques esquissés, qu'après une analyse économique poussée du marché concerné. Cela nous amène aux principes en matière de répétition de l'indu fiscal que la Cour a dégagés dans une jurisprudence qu'elle a confirmée à plusieurs reprises depuis l'arrêt San Giorgio, précité.

85. L'importance cruciale de ce dernier élément ressort également de la jurisprudence constante de la Cour en la matière. Selon celle-ci, il incombe aux juridictions nationales «d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si la charge de la taxe a été transférée, en tout ou en partie, par l'opérateur sur d'autres personnes et si, le cas échéant, le remboursement de l'opérateur constituerait un enrichissement sans cause» [39]. Ce n'est que

37 — Conclusions dans l'affaire Comateb e.a. (citée à la note 12, point 21). Dans le même sens également, conclusions de l'avocat général Mancini dans l'affaire San Giorgio (citée à la note 5, point 7).

38 — Voir encore conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Weber's Wine World e.a. (citée à la note 36, point 49).

39 — Voir, entre autres, arrêt Comateb e.a. (cité à la note 12, points 21 et 23).

lorsqu'il est établi que la totalité de la charge a été supportée par une personne autre que l'opérateur et que le remboursement de ce dernier entraînerait, pour lui, un enrichissement sans cause qu'il ne faudra pas rembourser [40]. La Cour recourt donc à une appréciation en deux étapes: d'abord la question de la répercussion, puis celle de l'enrichissement sans cause.

86. Les règles présidant à la démonstration de l'enrichissement sans cause, en l'absence de règles communautaires spécifiques dans ce domaine, doivent être fixées par les États membres. Il en résulte, en effet, une divergence dans les conditions dans lesquelles les justiciables peuvent répéter l'indu dans les divers États membres, mais, selon une jurisprudence constante de la Cour, les modalités nationales concernées doivent toujours satisfaire à deux exigences de base. D'une part, il faut que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence). D'autre part, elles ne doivent pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) [41].

40 — Voir arrêt du 21 septembre 2000, Michaïlidis (C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 33).

41 — Arrêt Dilexport (cité à la note 8, point 25).

87. Cette jurisprudence a pour objectif d'assurer aux justiciables, en l'absence de dispositions communautaires en la matière, une protection juridique effective contre l'administration nationale dans le cadre de l'exercice des droits qui leur sont conférés par l'ordre juridique communautaire et, plus généralement, de garantir l'effet utile du droit communautaire. Les États membres doivent donc éliminer les obstacles de nature procédurale pouvant entraver cette finalité.

88. Il devrait en principe être suffisant, pour se faire restituer des montants indûment acquittés, que l'intéressé démontre qu'il a effectivement acquitté une charge financière et que cette imposition était irrégulière. Cependant, étant donné que l'on admet, à titre d'exception, qu'il ne doit pas y avoir de remboursement dans l'hypothèse où celui-ci produirait un enrichissement sans cause, ce qui serait le cas si la charge économique avait été entièrement ou partiellement répercutée sur des tiers, il s'agit ensuite de déterminer comment et par qui il doit être démontré que le remboursement produirait bel et bien un enrichissement.

89. Eu égard aux observations que nous avons formulées ci-dessus concernant la manière dont les opérateurs peuvent décider de tenir compte ou non d'une imposition

dans leur prix de vente, et sachant que l'éventuel enrichissement en cas de remboursement en dépendra, à l'évidence, la charge de la preuve sera lourde à porter. La grande difficulté de fournir cette preuve en pratique explique qu'une administration nationale se rabatte sur une preuve d'enrichissement fondée sur une présomption de répercussion, à charge pour le contribuable d'apporter ensuite la preuve contraire négative qu'il n'a pas répercuté l'imposition. Cependant, un tel système n'est pas conforme aux principes dégagés et confirmés par la Cour dans une série constante d'arrêts.

90. Il faut partir du principe que la personne qui a versé à l'administration fiscale nationale une imposition indue a droit au remboursement de ce montant [42]. Si l'administration nationale souhaite invoquer l'exception de prévention de l'enrichissement, alors il lui incombe clairement de démontrer que le remboursement aurait cet effet. En d'autres termes, la charge de prouver l'enrichissement sans cause est entièrement supportée par l'administration nationale [43].

91. Dans les circonstances de l'espèce, l'administration nationale a violé le droit communautaire en prélevant une taxe incompatible avec les dispositions pertinentes du traité (soit l'article 23 CE soit l'article 90 CE). Si un contribuable qui, par suite de cette irrégularité, a droit au remboursement de son paiement indu en est réduit à démontrer d'abord qu'il n'a pas trouvé de compensation par ailleurs, la partie à laquelle le problème est imputable bénéficie d'un avantage inacceptable.

92. Selon nous, la Cour a exprimé cette idée dans son arrêt San Giorgio en considérant que «[d]ans une économie de marché fondée sur la liberté de concurrence, la question de savoir si et dans quelle mesure une charge fiscale imposée à l'importateur a pu être effectivement répercutée sur les échanges économiques successifs comporte une marge d'incertitude qui ne saurait être imputée systématiquement à la personne astreinte au paiement d'une taxe contraire au droit communautaire» [44].

93. Il résulte clairement de la jurisprudence de la Cour déjà citée ci-dessus qu'il faut prouver que le remboursement produirait effectivement un enrichissement. On ne saurait donc se contenter d'établir la répercussion pour en conclure que la charge économique a été neutralisée, de sorte qu'un remboursement produirait un enrichissement. À cet égard, la Cour a aussi reconnu que, outre les effets directs de l'imposition, un opérateur subira également un préjudice économique d'un autre point

42 — Voir, entre autres, arrêts San Giorgio (cité à la note 5, point 12), et Comateb e.a. (cité à la note 12, point 20).

43 — Arrêt Dilexport (cité à la note 8, point 53).

44 — Arrêt San Giorgio (cité à la note 5, point 15).

de vue, qu'il incombe au juge national de prendre en compte dans son appréciation.

94. La Cour a ainsi relevé dans ses arrêts Comateb e.a. et Michaïlidis que, même lorsqu'il est établi que la charge de l'imposition indûment acquittée a été pleinement ou partiellement répercutée sur des tiers, le remboursement à l'opérateur du montant ainsi répercuté ne lui procure pas forcément un enrichissement sans cause. La juridiction nationale saisie d'une demande de remboursement peut prendre en considération le préjudice qu'un opérateur peut avoir subi du fait que l'imposition irrégulière a eu pour effet de restreindre le volume des importations [45] ou des exportations [46] vers ou en provenance d'autres États membres.

95. Dans son arrêt Bianco et Girard, la Cour a encore souligné à juste titre la complexité du contexte économique qui permettrait de déterminer s'il y a eu enrichissement ou non. Elle y a déclaré «que, même si les taxes indirectes sont dans la législation nationale conçues pour être répercutées sur le consommateur final et même si, habituellement, dans le commerce, ces taxes indirectes sont partiellement ou totalement répercutées, on ne peut pas affirmer d'une manière générale que dans tous les cas la taxe est effectivement répercutée. En effet, la répercussion effective, partielle ou totale, dépend de plusieurs facteurs qui entourent chaque transaction commerciale et la différencient d'autres cas situés dans d'autres contextes». La Cour a ajouté que «il est plus ou moins probable, selon le caractère du marché, que la répercussion ait eu lieu. Toutefois, les nombreux facteurs qui déterminent la stratégie commerciale varient d'un cas à l'autre, de sorte qu'il devient pratiquement impossible de déterminer la part respective de leur influence effective sur la répercussion» [47].

96. En ce qui concerne les moyens de preuve, la Cour a itérativement dit pour droit que sont incompatibles avec le droit communautaire toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de la taxe perçue en violation du droit communautaire. Tel est le cas notamment de présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets. Il en va de même des limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à apporter, comme l'exclusion de toute preuve autre que la preuve documentaire [48]. La Cour a

45 — Arrêt Comateb e.a. (cité à la note 12, point 30).

46 — Arrêt Michaïlidis (cité à la note 40, point 35).

47 — Arrêt du 25 février 1988, Bianco et Girard (331/85, 376/85 et 378/85, Rec. p. 1099, points 17 et 20).

48 — Arrêts San Giorgio (cité à la note 5, point 14), et Dilexport (cité à la note 8, point 48). La loi qui précédait celle qui fait l'objet du présent litige constitue un exemple d'une telle réglementation nationale imposant au contribuable la charge de la preuve contraire négative. Dans l'arrêt Commission/Italie (cité à la note 6), la Cour a constaté que cette réglementation était contraire au traité.

aussi déclaré à plusieurs reprises que, en cas de taxes indirectes, il n'existe pas de présomption selon laquelle la répercussion a eu lieu et qu'il incombe à l'assujetti de prouver négativement le contraire [49].

97. Cette interdiction de se fonder sur une présomption légale de répercussion signifie également qu'il y a lieu d'apprécier au cas par cas si une restitution entraînerait un enrichissement sans cause de l'opérateur [50]. Il appartient en outre à l'administration nationale de démontrer dans quelle mesure il y aurait enrichissement, une restitution partielle pouvant éventuellement suffire dans ce cas.

98. Ces principes en matière de preuve par l'administration ne signifient d'ailleurs pas qu'aucune forme de coopération du contribuable ne pourrait être exigée. On pourrait notamment exiger qu'il produise les pièces nécessaires à l'appréciation de sa situation. C'est cependant à l'administration qu'il appartient d'y puiser des preuves convaincantes d'une répercussion sous une telle forme que la restitution entraînerait effectivement un enrichissement sans cause [51]. En aucun cas la coopération du contribuable ne peut aboutir à lui transférer la charge de la preuve.

99. Il résulte des éléments qui précèdent que les États membres ont une obligation de résultat qui consiste à organiser leur système juridique en matière de répétition d'impositions perçues en violation du droit communautaire de telle sorte que, s'ils entendent se prévaloir de l'exception d'enrichissement sans cause pour rejeter une demande de restitution de telles impositions, il a été satisfait aux conditions suivantes:

— l'administration supporte entièrement la charge de la preuve;

— l'administration doit démontrer que la restitution entraînerait effectivement un enrichissement;

— la preuve ne peut pas être basée sur une présomption de répercussion;

— on ne peut pas exiger du contribuable qu'il fournisse la preuve contraire que l'imposition n'a pas été répercutée;

49 — Arrêts Bianco et Girard (cité à la note 47, point 17), et Comateb e.a. (cité à la note 12, point 25).

50 — Voir arrêt Michaïlidis (cité à la note 40, point 32).

51 — Voir en ce sens, également, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Weber's Wine World e.a. (citée à la note 36, points 59 et 60).

— on peut en revanche exiger du contribuable qu'il coopère aux fins de la preuve que doit apporter l'administration.

100. À cela nous ajoutons que:

— on ne saurait se satisfaire d'un simple examen comptable pour prouver l'enrichissement;

— l'enrichissement doit être démontré sur la base d'une analyse économique poussée du marché concerné.

101. Voilà qui nous amène à l'objet même de la procédure en manquement en l'espèce: la question de savoir si l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990, tel qu'interprété par les instances judiciaires nationales et appliqué par l'administration fiscale italienne, satisfait aux conditions que nous venons de citer, et si la pratique juridique nationale présente des caractéristiques pouvant fonder la constatation d'un manquement aux obligations découlant pour la République italienne du traité.

3) La pratique judiciaire italienne

102. L'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 est formulé de telle manière qu'il ne saurait être qualifié de contraire au droit communautaire. La formulation est tout à fait neutre et ne comporte pas d'éléments que la Cour a déjà jugés contraires aux obligations communautaires, telles la possibilité de se fonder sur une présomption de répercussion, l'obligation du contribuable de fournir la preuve contraire négative de la non-répercussion ou une limitation concernant la forme de la preuve à apporter.

103. Cependant, comme la Commission l'a prétendu et démontré de manière convaincante selon nous, cette disposition, justement en raison de son imprécision, est formulée de manière tellement large qu'elle a permis le maintien ou le développement d'une pratique judiciaire qui n'est pas conforme aux principes développés par la Cour dans sa jurisprudence depuis l'arrêt San Giorgio, précité.

104. Plus particulièrement, la Commission a invoqué une série d'arrêts de la Corte suprema di cassazione dont il ressort que cette instance judiciaire italienne suprême tient pour acceptable que la répercussion puisse être constatée sur la base de pré-

somptions. Ainsi, elle se réfère à un arrêt fondé sur le fait notoire que les entreprises répercutent systématiquement les impositions sur la clientèle [52]. Elle a en outre cité un arrêt écartant l'hypothèse d'une absence de répercussion sur la base des quatre facteurs précités, à savoir a) que le contribuable est une entreprise, b) que celle-ci n'est pas insolvable, ce qui justifierait l'hypothèse d'une vente à perte, c) que tous les bureaux de douane italiens percevaient les impositions concernées et d) que cela s'est fait pendant longtemps et sans contestation [53]. Ces facteurs ont été repris en substance dans une décision du Tribunale civile di Genova [54].

105. En outre, la Commission s'est référée à d'autres affaires dans le cadre desquelles on a exigé du justiciable qu'il produise des documents comptables pour déterminer si l'imposition a été répercutée ou non. S'il n'est pas en mesure de le faire, par exemple parce que le délai de conservation légal de dix ans est écoulé, on peut en déduire que la répercussion a eu lieu [55]. En effet, dans ce cas, le justiciable n'a pas fourni la preuve contraire négative de l'absence de répercussion. La Commission a invoqué à cet égard un arrêt de la Corte d'appello di Torino (Italie) qui refusait d'accepter ce mode de preuve. Cet arrêt a cependant été cassé par la Corte suprema di cassazione en raison des difficultés de preuve auxquelles serait confrontée l'administration dans ce cas.

106. Parallèlement à cette tendance dans la jurisprudence italienne, la politique établie par l'administration fiscale italienne dans quelques circulaires administratives n'est pas sans poser de problèmes aux redevables qui répètent des montants indûment payés. Pour avoir droit à la restitution, il faudrait que la comptabilité de l'entreprise concernée démontre que l'imposition n'a pas été inscrite dans un poste de charges mais dans les actifs. À défaut, on considère que la répercussion a eu lieu.

107. En réponse aux griefs de la Commission, le gouvernement italien a affirmé qu'il existe aussi diverses décisions des cours et tribunaux italiens qui suivent une autre orientation. Dans ces affaires, on n'a pas retenu la présomption de répercussion: les juges concernés ont constaté in concreto que l'administration n'a pas fourni la preuve de la répercussion et la demande de restitution a été accueillie. Le gouvernement italien a produit des statistiques à cet égard, dont il ressort que, depuis 1992, plus de 120 milliards d'ITL ont été remboursés aux contribuables.

52 — Arrêt 3006, du 12 mars 1993, de la première chambre de la Corte suprema di cassazione.

53 — Arrêt 2844, du 28 mars 1996, de la première chambre de la Corte suprema di cassazione.

54 — Arrêt du 12 avril 1995.

55 — Arrêts 9797, du 18 novembre 1994, et 2369, du 12 avril 1984, de la Corte suprema di cassazione.

108. Le gouvernement italien a également souligné que le rôle de la Corte suprema di

cassazione en matière de preuve est limité au développement de principes généraux, mais que c'est au juge du fond qu'il appartient d'apprécier in concreto, dans le cadre de la constatation des faits, les éléments de preuve apportés.

109. S'agissant de la politique suivie par l'administration, le gouvernement italien observe que l'exigence de produire des documents comptables est justifiée, car il s'agit pour elle du seul moyen concevable de prouver la répercussion.

110. Même si une partie importante de la pratique judiciaire italienne se conforme aux principes communautaires en matière de répétition de taxes indûment acquittées, il n'en demeure pas moins qu'une autre partie, considérable, de cette pratique ne fonctionne pas en conformité avec lesdits principes. Les exemples dans les deux sens, tirés de la pratique judiciaire italienne, démontrent en tout cas clairement sa division quant à l'interprétation qui doit être donnée à l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 [56].

111. En outre, selon la Commission, les cas de restitution de l'indu fiscal concernaient surtout de grandes entreprises disposant des moyens de financer les procédures, souvent longues, en répétition. Il en résulterait que ce sont surtout les demandes de restitution des petites et moyennes entreprises qui ont rencontré moins de succès.

112. Tout cela nous amène à conclure que l'ordre juridique italien ne garantit pas pleinement la réalisation de l'objectif décrit aux points 99 et 100 des présentes conclusions. La Commission a démontré que c'est encore souvent une preuve par présomption qui est retenue et qu'il résulte souvent de l'approche suivie par diverses instances judiciaires que la charge de prouver l'absence de répercussion de l'imposition concernée est rejetée sur le contribuable. Même si, dans certains cas, l'indu a été restitué conformément au droit communautaire, il est manifeste que cette issue n'est pas garantie dans tous les cas. Nous soulignons en outre qu'il s'agit d'une pratique qui perdure depuis des années [57]. En outre, cette pratique est basée sur la présomption que la répercussion implique un enrichissement sans cause, alors que cette conséquence doit justement être établie de manière distincte.

56 — Dans l'arrêt Dilexport (cité à la note 8), la Cour constate également l'existence de cette division, même s'il s'agissait là d'une divergence d'opinion entre le gouvernement italien et le juge de renvoi (voir point 50 de l'arrêt).

57 — À cet égard, voir nos conclusions dans l'affaire Commission/Italie (arrêt du 26 juin 2001, C-212/99, Rec. p. I-4923), dans lesquelles nous indiquions que le gouvernement italien assumait une obligation de résultat pour mettre fin à une situation de discrimination des lecteurs de langue étrangère provenant d'autres États membres, qui se perdurait depuis de nombreuses années (point 46 des conclusions).

113. Dans ces circonstances, nous estimons que l'exercice par les contribuables des droits conférés par l'ordre juridique communautaire est rendu inutilement difficile, et nous considérons que la pratique judiciaire italienne en matière de répétition d'impositions contraires au droit communautaire se heurte au principe d'effectivité, tel que défini dans la jurisprudence de la Cour.

114. À la suite de ce que nous avons exposé aux points 62 à 67 des présentes conclusions, nous constatons en outre que cette pratique judiciaire italienne est de nature structurelle. Cela ressort surtout du fait que le régime de preuve par présomption et l'idée qu'il y a eu répercussion dès lors que le contribuable ne peut pas produire les documents sollicités ont été avalisés par l'instance judiciaire italienne suprême. Même si des juges inférieurs statuent conformément aux obligations communautaires, ces décisions peuvent être cassées. Ce caractère structurel ressort également de la politique suivie par l'administration en la matière.

115. En outre, cette pratique a pour effet de saper l'effet utile des dispositions concernées du traité et des principes que la Cour a développés en la matière. A fortiori lorsqu'il s'agit de demandes pécuniaires d'opérateurs participant aux échanges économiques, toute méconnaissance des droits que leur confère l'ordre juridique communautaire se répercute directement sur leur position concurrentielle sur le marché intérieur. Les intéressés doivent être assurés de pouvoir compter sur la restitution des impositions perçues par un État membre en violation du droit communautaire de la même manière que leurs concurrents dans d'autres États membres, dans les limites établies par la Cour. L'exigence d'une uniformité d'interprétation et d'application du droit communautaire est en effet dictée par le souci que les opérateurs participant aux échanges économiques soient confrontés autant que possible à des conditions de marché identiques dans la mesure où celles-ci sont déterminées par les pouvoirs publics.

116. Bien qu'à première vue compatible avec le droit communautaire, comme nous l'avons indiqué ci-dessus, l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 permet, du fait de l'absence de réglementation précise en matière de preuve, que le résultat envisagé par le droit communautaire ne soit pas atteint lorsqu'il est appliqué en pratique. Dès lors, nous estimons que la pratique judiciaire existant en Italie en ce qui concerne l'application de l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428/1990 est de nature tellement structurelle et produit des effets tellement préjudiciables à l'effet utile du droit communautaire que l'on peut constater que, en maintenant cette disposition, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

VII — Conclusion

117. En conséquence, nous suggérons à la Cour de:

a) constater que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE en maintenant en vigueur dans son ordre juridique l'article 29, paragraphe 2, de la loi n° 428, du 29 décembre 1990, portant dispositions en vue de l'application des obligations découlant de l'appartenance de la République italienne aux Communautés européennes qui, tel qu'appliqué en pratique et interprété par les juridictions, admet un régime de preuve de la répercussion des taxes perçues en violation du droit communautaire qui rend l'exercice du droit au remboursement desdites taxes en pratique impossible ou, du moins, excessivement difficile pour le contribuable et qui, comme tel, est incompatible avec les principes juridiques énoncés par la Cour en matière de répétition de l'indu;

b) condamner la République italienne aux dépens.