CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL SIR GORDON SLYNN

présentées le 29 septembre 1987 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

L'article 19 du décret-loi italien n° 688 du 30 septembre 1982 (GURI n° 270 du 30.9.1982, p. 7072) converti en loi n° 873 du 27 novembre 1982 (GURI n° 328 du 29.11.1982, p. 8599) dispose que:

« Quiconque a versé indûment des droits de douane à l'importation, des impôts de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, même avant la date d'entrée en vigueur du présent décret, a droit au remboursement des sommes payées, s'il fournit la preuve documentaire que la charge correspondante n'a pas été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres sujets, sauf en cas d'erreur matérielle.

La preuve documentaire visée à l'alinéa précédent doit également être fournie lorsque les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées après ouvraison, transformation, montage, assemblage ou adaptation.

Les marchandises sont présumées cédées dans les cas prévus à l'article 53, alinéas 1 et 2, du décret n° 633 du président de la République, du 26 octobre 1972. Le remboursement des sommes payées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée reste régi par les seules dispositions concernant cette taxe. »

Ces dispositions sont, dans une large mesure, similaires à celles de l'article 10 du décret-loi italien n° 430 du 10 juillet 1982 (GURI n° 190 du 13.7.1982, p. 4931), dont il s'agissait dans l'affaire 199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio (Rec. 1983, p. 3595) et qui est devenu caduc, faute d'avoir été transformé en loi. Dans l'affaire 199/82, la Cour a indiqué clairement que des dispositions comme celles dudit article 10 sont contraires au droit communautaire.

La Commission a écrit aux autorités italiennes pour leur manifester ses doutes quant à la compatibilité avec le droit communautaire de l'article 19 du décret-loi n° 688. Sans s'engager sur le fond de l'affaire, les autorités italiennes ont dit qu'elles attendaient un arrêt de la Cour constitutionnelle italienne. Par la suite, la Commission a émis un avis motivé au titre de l'article 169, mais elle n'a pas reçu de véritable réponse de la part des autorités italiennes.

Par recours introduit le 2 mai 1986, la Commission a demandé qu'il plaise à la Cour constater qu'en faisant peser sur le contribuable la charge d'établir que des droits et taxes nationaux payés indûment, parce que contraires aux articles 9 et suivants ainsi que 95 du traité CEE, n'ont pas été répercutés sur d'autres personnes, en n'admettant à cet égard que la preuve documentaire et en attribuant un effet rétroactif aux dispositions nationales correspondantes, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent au titre des

* Traduit de l'anglais.

articles 5, 9 et suivants, ainsi que 95 du traité CEE. Elle a également demandé que la Cour déclare que, en légiférant en matière de remboursement des droits fixés par le tarif douanier commun ainsi que des droits à l'importation et à l'exportation fixés dans le cadre de la politique agricole commune, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 5 du traité CEE ainsi que du règlement (CEE) n° 1430/79 (JO 1979, L 175, p. 1).

Selon la Commission, l'article 19 couvre aussi bien les droits institués par la législation nationale que ceux institués par la législation communautaire (tarif douanier commun et réglementation agricole). En ce qui concerne les droits institués par la législation nationale, l'article 19 est contraire au droit communautaire et en particulier aux articles 5, 9 et suivants, ainsi que 95 du traité, parce qu'il rejette sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets, et parce qu'il n'admet que les preuves documentaires à cet effet (voir arrêt San Giorgio, point 14 des motifs). En outre, l'article 19 est rétroactif (un point qui n'a pas été examiné dans l'arrêt San Giorgio), ce qui aggrave la violation du droit communautaire et rend le remboursement encore plus difficile, les opérateurs n'ayant pu prévoir en temps opportun la preuve qui allait leur être demandée au titre de cette disposition. En ce qui concerne les droits institués par la législation communautaire, l'article 19 constitue une ingérence illicite dans un secteur régi par le droit communautaire, en particulier par le règlement n° 1430/79 du Conseil.

Pour ce qui est des taxes nationales imposées en violation du droit communautaire, le gouvernement italien répond que le fait d'exclure le remboursement quand la charge a été répercutée sur d'autres personnes n'est pas incompatible avec le droit communautaire (arrêt 78/79, Just/Ministère des Impôts et Accises, Rec. 1980, p. 501). Il reconnaît, conformément à l'arrêt San Giorgio, que le droit communautaire interdit les présomptions irréfragables quant à la répercussion de la taxe ainsi que l'imposition de modalités de preuve ayant pour effet de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de celle-ci; il admet également que la preuve de la répercussion doit être faite par l'administration. Mais il affirme aussi dans la suite de son argumentation qu'il incombe au contribuable de réfuter la preuve qu'il a répercuté la taxe même lorsque cette preuve est fondée sur des présomptions irréfragables que la taxe a été répercutée. Il soutient en outre que la non-répercussion de la taxe doit pouvoir être vérifiée dans les documents comptables de l'intéressé, car les preuves orales seraient difficiles à vérifier et peu dignes de foi.

Son principal argument de défense est cependant fondé sur le fait que, par arrêt n° 170 du 8 juin 1984, la Cour constitutionnelle italienne a jugé que, en cas de conflit entre une disposition communautaire directement applicable et une disposition italienne, cette dernière devait être considérée comme inapplicable et que, par arrêt n° 113 du 28 avril 1985, la même juridiction a considéré que les décisions de la Cour de justice rendaient inapplicable toute disposition nationale contraire et que l'arrêt de la Cour dans l'affaire San Giorgio avait rendu inapplicable l'article 19 qui est litigieux en l'espèce. Ces décisions ont été suivies d'un certain nombre d'arrêts de la Cour de cassation italienne qui, appliquant les principes de l'arrêt San Giorgio, ont déclaré inapplicables les dispositions de l'article 19. De ce fait, l'article 19 ne serait dans la pratique pas appliqué en Italie aux demandes de remboursement de taxes nationales levées en violation du droit communautaire.

En ce qui concerne les droits institués par la législation communautaire, le gouvernement italien affirme que l'article 19 n'a jamais été appliqué à une demande de remboursement. Le ministère italien des Finances a publié une circulaire n° 5346/IX, du 17 novembre 1982 (GURI n° 151 du 2.6.1984, p. 4594), établissant que l'article 19 ne devait s'appliquer qu'aux taxes nationales (à l'exclusion de la TVA) et non pas aux ressources propres. En tout état de cause, le problème aurait été résolu par l'arrêt n° 170/84 de la Cour constitutionnelle qui, en déclarant inapplicables les dispositions nationales contraires au droit communautaire, a fait que ce domaine n'est plus soumis qu'au seul droit communautaire.

Dans l'arrêt Just, la Cour a estimé que certaines dispositions danoises relatives à l'enrichissement sans cause et à l'indemnisation du manque à gagner étaient compatibles avec le droit communautaire et, dans l'arrêt San Giorgio, elle a reconnu que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national exclue la restitution de taxes indûment perçues lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit et en particulier « lorqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets » (point 13 des motifs).

Par contre, les règles adoptées ne doivent pas avoir pour effet de rendre l'obtention du remboursement pratiquement impossible ou excessivement difficile, notamment en imposant des modalités de preuve ou des présomptions qui rejettent sur le contribuable la charge d'établir que les taxes n'ont pas été répercutées (point 14 des motifs).

L'arrêt de la Cour dans l'affaire San Giorgio ne permet pas, à notre avis, de dire qu'une règle relative à l'enrichissement sans cause ne pourrait être appliquée dans le présent contexte, bien qu'il faille, comme l'avocat général M. Mancini a pris la peine de le souligner, prendre soin d'éviter que de telles règles ne soient adoptées aux fins de faire obstacle à des droits découlant de la législation communautaire. Le simple fait que, comme cela semble être le cas en droit italien, la longueur du délai de prescription permet la revendication d'un grand nombre de créances remontant jusqu'à dix ans ne justifie pas en lui-même une telle règle. La solution, s'il en faut une, est de réduire le délai de prescription, bien qu'il faille rappeler que ceux qui souffrent le plus de l'imposition d'une taxe indue sont ceux dont les prix sont ainsi rendus moins compétitifs.

Il est manifeste que les règles de l'article 19 qui restreignent le droit au remboursement sont contraires au droit communautaire, tel qu'il est énoncé dans l'arrêt San Giorgio (en particulier au point 14 des motifs), tant par l'obligation qu'elles imposent de faire la preuve d'un fait négatif que par l'exigence d'apporter une preuve documentaire. La rétroactivité de la disposition — question qui n'a pas été examinée dans l'arrêt San Giorgio — aggrave évidemment la violation du droit communautaire, en particulier en rendant les conditions litigieuses applicables à des transactions réalisées à une date où les opérateurs n'étaient pas en mesure de savoir les preuves qui pouvaient ultérieurement leur être demandées.

C'est à juste titre que le gouvernement italien a reconnu que la preuve que les taxes ont été répercutées et qu'il en est découlé un enrichissement sans cause doit au départ être faite par l'administration. Cependant, une simple allégation de la part de l'administration ne peut en aucun cas suffire à rejeter la charge de la preuve sur le plaignant ou à fonder des présomptions, irréfragables ou non, en faveur de l'existence d'une répercussion. Si l'administration

établit qu'il y a eu répercussion, alors la charge de la preuve peut se transmettre au justiciable qui devra prouver le contraire ou rendre la constatation faite par l'administration inopérante en démontrant que, même si les charges ont été répercutées, il y a eu un manque à gagner excluant totalement ou partiellement l'enrichissement sans cause. Une règle absolue (telle qu'elle semble être invoquée ici) imposant d'étayer une telle démonstration par des preuves documentaires serait aussi restrictive que la règle condamnée au point 14 des motifs de l'arrêt San Giorgio. Il appartient à la juridiction nationale de dire, à partir de l'ensemble des preuves orales ou documentaires dont elle dispose, si en dernière analyse il y a eu enrichissement sans cause ou non.

Il reste la question de savoir si le gouvernement italien peut invoquer la jurisprudence de la Cour constitutionnelle italienne pour justifier le maintien en vigueur d'une disposition qui est manifestement contraire au droit communautaire. Aux termes de l'article 5 du traité, les États membres doivent prendre toutes les mesures propres à assurer l'exécution des obligations du traité et ils doivent s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des buts de ce traité. Dans ce contexte, il faut entendre par « l'État » l'ensemble des organes de celui-ci: l'exécutif, le législatif et le judiciaire. Sans vouloir en aucune manière méconnaître la portée des arrêts de principe n^os^ 170 et 113 (précités) de la Cour constitutionnelle italienne, nous pensons que les pouvoirs exécutif et législatif ont aussi l'obligation de rendre la législation nationale conforme au droit communautaire.

Il est impossible d'écarter entièrement l'éventualité que les autorités administratives continuent d'appliquer l'article 19, et on ne saurait oublier que, comme la Commission nous l'a exposé, cette situation plonge les citoyens dans l'incertitude quant à leurs droits et les contraint d'avoir recours à la justice. Rien ne peut se substituer à l'application sans détour d'une disposition claire et conforme au droit communautaire. Malgré la jurisprudence nationale mentionnée, nous considérons que l'État membre reste tenu d'aligner sa législation sur le droit communautaire (affaire 29/84, Commission/Allemagne, arrêt du 23 mai 1985, Rec. p. 1661, point 23 des motifs) et qu'il n'est pas dispensé de cette obligation par l'effet direct de la disposition communautaire correspondante (affaire 159/78, Commission/Italie, Rec. 1979, p. 3247, point 22 des motifs).

Partant, nous estimons qu'il y a lieu de faire droit aux conclusions de la Commission en ce qui concerne les taxes nationales levées en violation du droit communautaire.

Pour ce qui est des droits institués par la législation communautaire, le règlement n° 1430/79 du Conseil vise à assurer la restitution de redevances communautaires indûment perçues et organise, à cet effet, une procédure précise (point 21 des motifs de l'arrêt San Giorgio). Ce règlement s'applique aux différents droits à l'importation ou à l'exportation qui résultent de la mise en œuvre de la politique agricole commune ainsi que des dispositions du traité relatives à l'union douanière (voir le dernier considérant du préambule). L'article 1^er^, paragraphe 2, définit les « droits à l'importation » et les « droits à l'exportation » comme visant, d'une part, les droits de douane et taxes d'effet équivalent ainsi que, d'autre part, les prélèvements agricoles et autres impositions à l'exportation ou à l'importation prévues dans le cadre de la politique agricole commune ou dans celui des régimes spécifiques applicables, au titre de l'article 235 du traité, à certaines marchandises résultant de la transformation de produits agricoles.

L'article 19 du décret-loi italien est rédigé en termes généraux et se réfère notamment aux « droits de douane à l'importation » dans leur ensemble. Il s'applique donc manifestement à un domaine qui est déjà couvert par le règlement n° 1430/79. Aux termes de l'article 189 du traité, les règlements sont directement applicables et obligatoires dans tous leurs éléments; aux termes de l'article 5, les États membres doivent s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des buts du traité. L'adoption par l'Italie de l'article 19 constitue une violation de cette obligation, dans la mesure où cet article s'applique à l'une quelconque des matières qui sont couvertes par le règlement n° 1430/79.

La circulaire ministérielle n° 5346/IX ne suffisait pas à remédier à cette violation. Il est de jurisprudence constante que l'incompatibilité de la législation nationale avec le droit communautaire ne peut être définitivement éliminée qu'au moyen de dispositions internes à caractère contraignant ayant la même valeur juridique que celles qui doivent être modifiées et que de simples pratiques administratives, par nature modifiables au gré de l'administration, ne sauraient être considérées comme constituant une exécution valable des obligations du traité (voir par exemple l'affaire 168/85, Commission/Italie, arrêt du 15 octobre 1986, Rec. p. 2945, point 13 des motifs). Le fait que la circulaire en question a été publiée au GURI ne change rien à cette conclusion. Le maintien en vigueur de l'article 19 donne lieu à une situation de fait ambiguë en maintenant les sujets de droit concernés dans un état d'incertitude quant aux possibilités qui leur sont réservées de faire appel au droit communautaire, et il constitue, dès lors, une violation par la République italienne de ses obligations au titre du traité (ibid. point 11 des motifs; voir également l'arrêt 159/78, Commission/Italie, précité, point 22 des motifs).

Finalement, le fait — si fait il y a — que, à la suite des arrêts de leur Cour constitutionnelle, les juridictions italiennes vont cesser d'appliquer l'article 19 et donneront la préférence au règlement n° 1430/79 en cas de conflit entre ces deux textes n'est pas de nature à justifier le maintien en vigueur de l'article 19. La faculté qui appartient aux citoyens de la Communauté d'invoquer les dispositions directement applicables du droit communautaire — qu'il s'agisse du traité, des règlements ou même des directives — devant les juridictions nationales ne constitue qu'une garantie minimale et ne suffit pas à assurer à elle seule une application sans entraves du droit communautaire. Les États membres sont également tenus de bien préciser les droits des justiciables en abrogeant ou en modifiant toute législation nationale incompatible avec le droit communautaire (arrêt 159/78, Commission/Italie, précité, point 22 des motifs; arrêt 102/79, Commission/Belgique, Rec. 1980, p. 1473, point 12 des motifs, et arrêt 168/85, Commission/Italie, précité, point 11 des motifs). Compte tenu de cette jurisprudence constante, on ne saurait affirmer, comme l'Italie a voulu le faire, que la demande de la Commission reviendrait à exiger l'adoption d'une mesure nationale de « réception » du droit communautaire directement applicable ou qu'elle porterait atteinte à l'applicabilité directe de ce droit.

Partant, selon nous, la Commission doit recevoir gain de cause dans cette affaire, et le gouvernement italien doit être condamné aux dépens.