RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 3/86 *

I — Faits et procédure

A — *Le cadre juridique de l'affaire*

1. La réglementation communautaire

L'article 25, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, prévoit la faculté d'appliquer aux producteurs agricoles un régime forfaitaire tendant à compenser la charge de la taxe sur la valeur ajoutée payée sur les achats de biens et services par les agriculteurs forfaitaires.

Aux termes du paragraphe 3 de la même disposition, les États membres peuvent fixer des pourcentages forfaitaires de compensation, lesquels doivent être notifiés à la Commission avant leur mise en application. Ces pourcentages sont déterminés sur base des données macro-économiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des trois dernières années. Ils ne peuvent pas avoir pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de taxe sur la valeur ajoutée en amont.

Il y est prévu, en outre, que les États membres ont la faculté de fixer des pourcentages forfaitaires de compensation différenciés pour la sylviculture, les diverses sous-branches de l'agriculture et la pêche. Enfin, le paragraphe 5 de la même disposition prévoit que les pourcentages forfaitaires sont appliqués aux prix hors taxes des produits agricoles que les agriculteurs forfaitaires ont livrés à des assujettis autres qu'un agriculteur forfaitaire et des prestations de services agricoles qu'ils ont effectuées à des assujettis autres qu'un agriculteur forfaitaire.

2. La réglementation nationale en cause

En vertu de l'article 34 du décret du président de la République n° 633, du 26 octobre 1972 (GURI n° 292 du 11.11.1972), instituant la taxe sur la valeur ajoutée, la République italienne a établi un régime forfaitaire pour les producteurs agricoles. Dans le cadre de ce régime, le législateur s'est prévalu de la faculté visée à l'alinéa 2 du paragraphe 3 de l'article 25 de la directive précitée en fixant une série de pourcentages forfaitaires de compensation différenciés pour les diverses sous-branches de l'agriculture et par groupe de produits.

Par décret ministériel du 25 février 1983 (GURI n° 58 du 1.3.1983), le taux de pourcentage forfaitaire a été fixé à 14 %, à partir du 1er mars 1983, pour les viandes bovine et porcine, ainsi que pour le lait frais, non concentré et non sucré. Ce taux représente une diminution du taux de remboursement forfaitaire de 15 % appliqué précédemment à ces trois catégories de produits au titre de la loi n° 889, du 22 décembre 1980 (décret ministériel du 5 janvier 1981).

* Langue de procédure: l'italien.

B — *Les antécédents de l'affaire*

Par lettre du 21 décembre 1981, la Commission a informé le gouvernement italien que le régime forfaitaire des producteurs agricoles instauré en Italie sur la base de l'article 34 du décret du président de la République n° 633, précité, n'était pas conforme au paragraphe 5 de l'article 25 de la sixième directive TVA, dans la mesure où il n'excluait pas du régime les livraisons de biens et prestations de services effectuées au bénéfice d'un autre agriculteur forfaitaire. Elle a relevé, en outre, que le taux de pourcentage forfaitaire de compensation de 15 %, fixé pour les viandes bovine et porcine, ainsi que pour le lait frais, impliquait un remboursement forfaitaire nettement supérieur au montant des taxes acquittées en amont et que le calcul fourni par les autorités italiennes n'était pas pertinent. Enfin, la Commission a souligné que le relevé ne concernait qu'une année, alors que la sixième directive fixait à trois ans la période de référence, et qu'il prenait en considération l'ensemble des agriculteurs, alors que seules les données macro-économiques relatives aux agriculteurs forfaitaires devaient être utilisées. Par cette même lettre, la Commission a invité le gouvernement italien à présenter ses observations, conformément à l'article 169 du traité CEE, dans un délai de deux mois.

Le gouvernement italien a répondu à cette lettre par deux notes, datées des 26 juin et 8 novembre 1982, transmises par la représentation permanente de l'Italie auprès des Communautés européennes. Il y admit que les calculs effectués pour la période triennale 1978-1980, ventilés par sous-secteur, avaient permis de constater une « légère surestimation du pourcentage forfaitaire de compensation de la TVA en amont pour le secteur des bovins et des porcins ». Le gouvernement se déclara prêt à réduire le taux de compensation établi pour ce sous-secteur. Il y souligna, d'autre part, que les caractéristiques des exploitations d'élevage italiennes étaient très différentes de celles des autres pays de la Communauté par le niveau élevé des coûts de production et donc de la TVA payée en amont. Le gouvernement italien fit remarquer qu'il existait en Italie un très grand nombre d'exploitations minuscules dont la faible production était destinée à la consommation familiale et n'était pas commercialisée. Les petites exploitations d'élevage comptant, par exemple, un bovin et un porc, en particulier, n'utilisaient guère de facteurs de production soumis à la TVA et les facteurs de production imputés à l'élevage au niveau macro-économique ne concernaient donc pas l'ensemble du secteur, mais uniquement une fraction de celui-ci.

Ayant constaté au bout d'une année que le gouvernement italien n'avait pas réduit le pourcentage forfaitaire de compensation fixé pour les trois produits en cause et qu'une prise de position définitive et précise sur les calculs relatifs à l'élevage n'était pas possible faute de données statistiques ventilées par secteur et appuyés sur des pièces justificatives officielles, la Commission a décidé d'émettre, en date du 25 mars 1985, un avis motivé, invitant la République italienne à adopter les mesures nécessaires pour se conformer audit avis dans un délai d'un mois à compter de la notification de celui-ci.

Jusqu'à présent, le gouvernement italien n'a pas donné de réponse à cet avis motivé. Cependant, dans le cadre des consultations techniques qu'elles mènent avec les services de la Commission au sujet des calculs et de la méthodologie applicables en matière de ressources propres, les autorités italiennes ont, par note du 12 juillet 1985 de la représentation permanente de l'Italie, transmis de

nouveaux calculs pour les années 1979 à 1982 concernant les remboursements forfaitaires agricoles. La Commission a réagi à la transmission de ces nouveaux calculs par lettre du 18 septembre 1985 adressée à la représentation permanente de l'Italie.

C — *Procédure écrite*

Par requête déposée au greffe de la Cour le 9 janvier 1986, la Commission a introduit le présent recours.

La procédure écrite a suivi un cours régulier. La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesure d'instruction préalable. Les parties ont été invitées à répondre par écrit à certaines questions; il a été donné suite à cette invitation dans les délais impartis.

II — Conclusions des parties

La *Commission* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— déclarer que la République italienne, en instituant et maintenant en vigueur un régime forfaitaire incompatible avec les dispositions de l'article 25, paragraphes 3 et 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, tant en ce qui concerne la non-limitation de ces régimes qu'en ce qui concerne les taux de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux producteurs de viande de bœuf, de viande de porc et de lait frais, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE et de la directive précitée;

— condamner la République italienne aux dépens.

La *République italienne* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter la requête de la Commission;

— condamner la requérante aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties

La Commission soulève trois points sur lesquels elle estime que la République italienne n'a pas respecté la directive précitée. Elle lui reproche: en premier lieu, d'avoir utilisé des données macro-économiques non conformes à l'article 25, paragraphe 3, de la directive précitée; en second lieu, d'avoir procédé à une surévaluation des pourcentages forfaitaires de compensation fixés pour les bovins, pour les porcins et pour le lait; et, enfin, de ne pas avoir exclu du régime de compensation forfaitaire les cessions et prestations de services destinées aux agriculteurs forfaitaires.

A — *Sur le grief relatif à l'utilisation de données macro-économiques non conformes à l'article 25, paragraphe 3, de la directive précitée*

La *Commission* fait remarquer, en premier lieu, que, aux termes du paragraphe 3 de l'article 25 de la directive, « les pourcentages sont déterminés sur base des données macro-économiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des trois dernières années ». Or, la pratique suivie par les autorités italiennes est d'utiliser des données macro-économiques relatives à l'ensemble

de l'agriculture pour calculer la charge en amont des agriculteurs forfaitaires, ce qui aboutit inévitablement à une surestimation du pourcentage de la taxe en amont acquittée par les agriculteurs forfaitaires. En effet, puisque les opérations des agriculteurs soumis au régime normal ne sont pas déduites, on ajoute aux impôts des agriculteurs forfaitaires les impôts des agriculteurs qui ont opté pour le régime normal parce qu'ils sont soumis à un taux de TVA relativement plus lourd que le taux de remboursement forfaitaire.

Il est vrai que sur les 3 millions d'exploitants agricoles, 75 000 seulement sont non forfaitaires. Mais ce qui importe n'est pas le nombre d'exploitants, mais leur chiffre d'affaires. Or, ces 75 000 exploitations sont les plus importantes à cet égard; elles ont opté pour le régime ordinaire justement parce qu'il leur était plus favorable que le régime forfaitaire, ses inputs étant plus élevés, en raison notamment de son niveau de mécanisation, lequel implique des investissements plus importants en matériel et, partant, une imposition en amont proportionnellement plus élevée.

Les comptes agricoles formant un ensemble cohérent, il ne serait pas admissible que les inputs soient réajustés en hausse sans production de pièces justificatives, comme ils le sont dans les calculs soumis par les autorités italiennes, ou que la production vendue soit prise en considération dans les outputs et non la production finale, comme le veut la méthode de l'annexe C à la directive.

En outre, on ne saurait estimer que la prise en considération des données macro-économiques relatives aux entreprises non forfaitaires constitue une sorte de compensation du « sous-dimensionnement » de certains secteurs de production, dû aux mécanismes de relevé statistique qui ne permettraient pas de dégager un quota significatif de moyens de production. Selon la Commission, il n'a pas été démontré que des données statistiques faisaient défaut en la matière, et, de toute façon, cette circonstance ne pourrait justifier l'attitude du gouvernement italien.

D'autre part, la Commission conteste que l'avis motivé ou la requête contiennent des moyens nouveaux par rapport à la lettre de mise en demeure. Il ne s'agirait pas de moyens nouveaux, mais d'éléments de preuve supplémentaire déduits des réponses données par le gouvernement italien. Ces deux réponses figurent dans la lettre de la représentation permanente de l'Italie du 26 juin 1982 et dans celle du ministre italien de l'Agriculture datée du 15 février 1984.

Dans la première lettre, le gouvernement italien reconnaît que les autorités italiennes auraient admis « l'existence d'une légère surévaluation du pourcentage forfaitaire de compensation de la TVA en amont pour les secteurs de la viande bovine et de la viande porcine ». La Commission n'a fait que reprendre cette phrase dans sa requête: cela prouve que, dès 1982, il y avait surévaluation.

Quant à la deuxième lettre, la Commission fait remarquer que le ministre y affirme que la réduction du pourcentage forfaitaire « entraîne pour les éleveurs italiens une perte de revenus de quelque 116 milliards de LIT; l'économie du secteur tout entier s'écroulerait si la diminution de revenus des éleveurs n'était pas contrebalancée par une moindre pression sur le marché italien des produits d'autres pays dont les éleveurs bénéficient de mesures de soutien particulières ». La Commission en déduit que le gouvernement italien admet que la suréva-

luation n'est rien d'autre qu'une forme d'aide au secteur de l'élevage, consentie par le biais d'une application non correcte des règles de la sixième directive.

Le *gouvernement italien* souligne, en premier lieu, qu'avant l'harmonisation un régime particulier était applicable en Italie à l'agriculture dans son ensemble, qui permettait à l'agriculteur de conserver la TVA perçue à l'occasion des ventes, cela à titre de compensation forfaitaire de la TVA acquittée sur les achats. En définitive, tous les agriculteurs italiens appliquaient déjà un régime de TVA de compensation forfaitaire. Seul un petit nombre d'assujettis (75 000 exploitations agricoles sur un total de 3 millions) avait présenté la déclaration TVA relative à l'année 1978 et aux années précédentes. Dès lors, la non-déduction des opérations réalisées par ceux-ci n'aurait pas pu aboutir à une surévaluation de la taxe payée en amont par les agriculteurs forfaitaires. En outre, il eût été assez difficile d'isoler les chiffres relatifs aux agriculteurs sous régime normal sans s'exposer à des erreurs pénalisant la production.

D'autre part, répondant à l'argument de la Commission selon lequel les exploitations agricoles les plus importantes en termes de volumes d'affaires avaient choisi le régime normal de TVA (et non le régime forfaitaire), le gouvernement italien souligne que ce fait démontrerait que le régime forfaitaire ne comporte pas, comme la Commission le prétend, des remboursements supérieurs aux charges supportées au titre de la TVA en amont. Cela démontrerait, en outre, que dans les secteurs intéressés une certaine quantité d'exploitations agricoles est soumise à des charges de TVA en amont bien supérieures au pourcentage de compensation de 14 % fixé pour le régime forfaitaire, car, s'il n'en était pas ainsi, lesdites exploitations auraient également opté pour le régime forfaitaire.

Enfin, le gouvernement italien estime que, ainsi qu'il résulte de la lettre de mise en demeure de la Commission, celle-ci ne lui reprochait que d'avoir utilisé des données macro-économiques relatives à tous les agriculteurs, et non pas aux seuls agriculteurs sous régime de TVA forfaitaire. Il s'ensuit que les autres griefs formés à ce sujet dans la requête sont irrecevables.

Cela dit, le gouvernement italien apporte des précisions sur les deux lettres du 26 juin 1982 et du 15 février 1984, auxquelles la Commission a fait allusion.

Quant à la première lettre, il y est dit que, à la suite des calculs effectués par les autorités italiennes, le pourcentage forfaitaire de compensation de la TVA, fixé à 15 % par décret ministériel du 5 janvier 1981, fut ramené à 14 % par décret ministériel du 25 février 1983. Il fut ainsi porté remède à la légère surévaluation du pourcentage forfaitaire de compensation.

Quant à la deuxième lettre, du 15 février 1984, du ministre de l'Agriculture au vice-président de la Commission, le ministre n'a nullement confirmé l'existence d'une « surcompensation », comme le prétend la Commission. Il n'y a pas d'aveu dans ce sens. Cette lettre confirme uniquement que le gouvernement italien est disposé à rechercher une solution politique, globale et transactionnelle du litige, et que, dans ce cas, il aurait admis une réduction de 1,5 % du taux forfaitaire moyen de la TVA pour les agriculteurs, et à verser à la Communauté la part correspondante de ressources propres, à savoir 20 milliards de LIT par point de réduction.

B — *Sur le grief portant sur la surévaluation des pourcentages forfaitaires de compensation fixés pour les bovins, pour les porcins et pour le lait*

La *Commission* estime que l'argumentation développée par le gouvernement italien tendant à justifier les taux forfaitaires appliqués à l'élevage de bovins et de porcs, ainsi qu'à la production de lait, n'est pas convaincante, car il ne fournit pas la preuve que la valeur ajoutée est minime. En outre, même si la valeur ajoutée était vraiment minime, l'existence d'une surcompensation importante pour les secteurs en question ressort du taux de compensation lui-même, qui est de l'ordre de 14 %, alors que la plupart des taux appliqués aux inputs varient de 2 à 10 %. D'ailleurs, les autorités italiennes ont elles-mêmes admis une légère surestimation du pourcentage forfaitaire pour l'élevage, dans la lettre de la représentation permanente d'Italie du 26 juin 1982.

La Commission rappelle, à cet égard, que la philosophie de l'article 25, paragraphe 3, veut qu'il appartienne aux autorités nationales de fournir à la Commission les données nécessaires, preuves adéquates à l'appui.

Or, la Commission estime que le gouvernement italien se fonde sur des allégations abstraites et non étayées de preuves, lorsqu'il affirme que la production des éleveurs italiens ne suffirait pas à satisfaire la demande intérieure et n'aurait pas de marge d'expansion susceptible de lui permettre de combler l'écart par rapport à la demande interne. Le montant de 14 % du taux de compensation n'aurait donc aucun effet sur l'expansion de la production, qui serait restée stable. En fait, si la situation des éleveurs italiens est telle que décrite, elle ne saurait se maintenir à ses niveaux actuels si ce n'est par l'injection de moyens financiers extérieurs, c'est-à-dire grâce au taux de remboursement forfaitaire de 14 % dont la moitié au moins constitue une véritable aide déguisée au secteur, et donc un abus du système de remboursement forfaitaire. C'est pour cette raison que le ministre de l'Agriculture affirme, dans sa lettre du 15 février 1984, que l'économie de tout le secteur s'effondrerait sans les ressources provenant d'un remboursement forfaitaire élevé.

D'autre part, lorsque le gouvernement italien affirme qu'il est impossible d'opérer des relevés statistiques au sujet de la production des petites entreprises d'élevage, car cela aboutirait à des valeurs supérieures de TVA payée en amont, il ne fait qu'avouer implicitement l'existence d'un niveau de remboursement forfaitaire plus élevé que celui qui découlerait de la seule prise en considération des données statistiques connues. De surcroît, les prétendues carences statistiques n'ont aucun caractère d'excuse, d'autant que, d'une part, les autres États membres opèrent correctement et que, d'autre part, lesdites données statistiques sont fournies avec précision à l'Office statistique.

En l'occurrence, le gouvernement italien ne cherche donc non pas à justifier la méthode de calcul suivie, comme il devrait le faire, mais à démontrer le caractère non excessif de celui-ci en procédant à l'analyse des effets, en particulier le défaut d'accroissement de la production ou de l'approvisionnement. Or, cela est contraire à la directive qui prévoit une méthode de calcul précise. Le fait qu'il n'y a pas eu d'accroissement de la production n'a pas une signification non équivoque et, quant au fléchissement du taux d'approvisionnement, il est dû à l'augmentation de la consommation (à production égale, la consommation par tête est passée de 23 à 26 kg au cours des années 1981, 1982 et 1983).

Enfin, la Commission conteste l'argument du gouvernement italien selon lequel la preuve de la surcompensation dans le secteur considéré ne saurait non plus valablement se déduire des données que les autorités italiennes ont élaborées et transmises aux fins des ressources propres. Et cela pour plusieurs raisons. En premier lieu, la Commission rappelle qu'il y a un lien très étroit existant entre le pourcentage de compensation et la détermination des ressources propres y correspondant; ce lien tient à l'identité du système de calcul visé à l'annexe C de la directive: en calculant les ressources propres, on calcule automatiquement aussi les taux de compensation.

Pour s'en convaincre, il suffit de songer que la sixième directive n'a pas été adoptée à de simples fins d'harmonisation, mais qu'elle vise aussi à obtenir que les ressources propres provenant de la TVA soient calculées par application d'un taux commun ou d'une assiette déterminée de manière uniforme et selon les règles communautaires. Or, parmi les règles relatives à l'assiette uniforme figure l'article 25, qui est en cause en l'espèce. Si la base imposable n'est pas correctement établie (comme c'est le cas en Italie), les calculs relatifs aux ressources propres sont automatiquement faussés. Si l'on cherche à corriger ces derniers, il est fatal que l'on revienne à la base imposable correcte (voir, à cet égard, l'article 25, paragraphe 12).

Deuxièmement, la Commission conteste l'affirmation du gouvernement italien selon laquelle la reconnaissance d'une surcompensation générale avait été effectuée à « titre transactionnel ». Elle estime que les versements supplémentaires ont été effectués à titre provisoire et que la Commission les a acceptés sous la réserve expresse d'un contrôle des données (la correspondance échangée à cet égard le démontrerait).

Troisièmement, l'argument tiré de la vingtième directive, laquelle permet à la République fédérale d'Allemagne d'utiliser la TVA pour attribuer une certaine aide spéciale, corroborerait la position de la Commission, car ses dispositions prouvent que les opérations de calcul doivent être les mêmes, c'est-à-dire celles qui sont indiquées à l'annexe C de la sixième directive.

Selon le *gouvernement italien,* le pourcentage forfaitaire de 14 % applicable au secteur n'est pas trop élevé ni ne procure aux agriculteurs des remboursements supérieurs aux charges de taxe sur la valeur ajoutée en amont. Ce taux correspond parfaitement à la réalité nationale et la Commission n'a pas démontré le contraire.

En Italie, la production animale, en particulier pour ce qui concerne le lait, la viande bovine et la viande porcine, ne suffit pas à satisfaire la demande intérieure. La plupart des exploitations agricoles pratiquent, à la fois, l'élevage et la culture, et même si l'élevage bovin et porcin se traduit souvent par des résultats négatifs, elles poursuivent leurs activités.

De très nombreux titulaires de petites exploitations utilisent des moyens de production qu'il est pratiquement impossible de saisir dans les relevés statistiques à charge du secteur de l'élevage. Mais ces moyens de production existent et, s'ils pouvaient être isolés pour le secteur de l'élevage, ils impliqueraient une nette augmentation de valeurs « en amont » pour ce secteur.

Il y a donc lieu de se pencher plus attentivement sur la réalité de l'exploitation que sur les données statistiques pour établir si le taux de compensation, adopté pour le

secteur de l'élevage et du lait, est contraire à l'article 25, paragraphe 3, de la directive.

A cet égard, le gouvernement italien souligne que la comparaison entre la production de l'activité d'élevage, considérée avant et après l'introduction du régime forfaitaire de TVA, ne fait pas apparaître d'augmentation de la production, ce qui démontrerait qu'il n'y a pas violation de la disposition précitée de la directive. Sur ce point, le gouvernement italien relève, à titre d'exemple, qu'en 1979, première année d'application du régime forfaitaire de TVA au taux de 15 % pour le secteur des viandes bovines, le taux d'auto-approvisionnement est resté stationnaire par rapport à 1978, et, en 1980, il a même subi un fléchissement. Cette évolution ne saurait s'expliquer si le pourcentage forfaitaire de 15 % avait constitué un remboursement supérieur aux charges de TVA en amont.

En outre, les 75 000 exploitations agricoles, qui sont les plus importantes en termes de chiffres d'affaires, ont opté pour le régime ordinaire de TVA. On peut en déduire que, pour ce type d'exploitations, le montant global de TVA en amont est déjà supérieur à celui de la TVA sur les cessions de biens et ces prestations de services en aval. Telle serait la raison du choix du régime ordinaire, lequel permet auxdits éleveurs de récupérer la différence de la TVA en amont (non récupérable, en revanche, dans le cadre du régime forfaitaire, pour lequel lesdites exploitations auraient sans doute opté si ce régime avait comporté, comme le soutient la Commission, des remboursements supérieurs aux charges de TVA en amont).

Selon le gouvernement italien, il n'est pas exact d'affirmer qu'il y aurait surcompensation du fait que le pourcentage forfaitaire est de 14 %, alors que la « majeure partie des taux appliqués aux opérations en amont varie de 2 à 10 % (requête, p. 9). En effet, et à titre d'exemple, le taux de TVA pour les opérations en amont « énergie » est toujours supérieur à 10 % et le taux de TVA pour les opérations en amont « bovins » est de 18 %.

Enfin, le gouvernement italien estime que la preuve de la surcompensation dans le secteur considéré ne saurait être déduite des données que les autorités italiennes ont élaborées et transmises aux fins des ressources propres, pour les trois raisons suivantes.

En premier lieu, parce que la reconnaissance d'une surcompensation en général aux fins de la part des ressources propres a été effectuée à titre transactionnel en vue de mettre fin au contentieux relatif aux années 1979-1982 (ainsi qu'il ressort de la lettre de la représentation permanente de l'Italie du 30 octobre 1984). D'un autre côté, l'article 3 de la vingtième directive TVA 85/361/CEE, du 16 juillet 1985, permet de séparer les questions relatives au pourcentage de compensation TVA de celles relatives à l'attribution des ressources propres. Cette distinction démontre que le comportement adopté par les autorités italiennes pour mettre fin au contentieux en matière de ressources propres ne saurait être invoqué pour prouver l'existence de la surcompensation, dont il est fait grief au gouvernement.

Le gouvernement italien estime donc que les données générales relatives aux comptes nationaux ne sauraient en aucun cas démontrer l'existence d'une surcompensation dans le secteur en question.

Par ailleurs, la preuve d'une surcompensation ne saurait être valablement déduite des

données contenues dans l'enquête dont les résultats figurant dans une enquête faite par la commission permanente (agriculture et pêches) de la Chambre des députés italienne. En effet, cette enquête fut faite sur des échantillons d'exploitations agricoles non représentatives de la réalité agricole du pays dans son entier: elle concerne essentiellement des exploitations du nord de l'Italie.

C — *Sur le grief portant sur la non-exclusion du régime de compensation forfaitaire des cessions et des prestations de services destinées aux agriculteurs forfaitaires*

La *Commission* souligne que l'article 25, paragraphe 5, de la directive exclut du régime de compensation forfaitaire les cessions et prestations de services destinées aux agriculteurs forfaitaires. Le paragraphe 6 prévoit, dans le cadre de l'application du régime forfaitaire tel qu'il est défini au paragraphe précédent, la faculté de choix pour les États membres entre l'une des deux modalités de « versements de la compensation forfaitaire »: soit par l'acheteur ou le preneur assujetti (comme c'est le cas en Italie: l'acquéreur ou le destinataire verse à l'agriculteur forfaitaire, qui la retient à titre de compensation, une TVA de 14 % qui sera ensuite déduite de l'impôt dont le premier est débiteur), soit par l'autorité publique (comme c'est le cas en France: la facture n'inclut pas la TVA, que l'acquéreur ne verse pas à l'agriculteur forfaitaire et ne déduit donc pas par la suite, mais elle est présentée aux autorités compétentes qui, après contrôle, procèdent au versement de la compensation forfaitaire).

Enfin, le paragraphe 8 se réfère à des situations étrangères au domaine d'application du régime forfaitaire défini au paragraphe 5 précité.

Or, l'article 34 du décret présidentiel n° 633, du 26 octobre 1972, n'exclut pas de ce régime les livraisons et les prestations destinées aux agriculteurs forfaitaires de ce régime.

Le *gouvernement italien* soutient que la disposition du paragraphe 5 de l'article 25 de la sixième directive TVA ne limite pas en soi l'application des pourcentages forfaitaires, mais que son seul intérêt réside dans le fait qu'elle accorde aux États membres la possibilité de prévoir une autre méthode de versement de la compensation forfaitaire par l'acheteur, par le destinataire du service ou par l'État.

Il estime que la lecture conjointe des paragraphes 5, 6 et 8 de l'article 25 permet de conclure que le mécanisme selon lequel l'agriculteur forfaitaire peut obtenir la compensation de la charge de la taxe en amont est, en gros, le suivant:

— si l'acheteur des biens livrés ou le destinataire des services fournis par l'agriculteur forfaitaire est un assujetti autre qu'un agriculteur forfaitaire, les États membres peuvent prévoir que le versement de la compensation forfaitaire à l'agriculteur sera effectué soit par l'acheteur, soit par l'administration (paragraphes 5 et 6);

— si l'acheteur ou le destinataire est un agriculteur forfaitaire ou un non-assujetti, cette faculté disparaît et la compensation forfaitaire est exclusivement à charge de l'acheteur ou du destinataire du service (paragraphe 8).

Il résulterait de l'examen de ces dispositions que l'article 34 du décret du président de la République n° 633 de 1972, en disposant,

d'une part, que les pourcentages forfaitaires de compensation sont appliqués aux opérations effectuées par l'agriculteur forfaitaire avec n'importe quel acheteur et, d'autre part, que la compensation sera toujours à la charge de l'acheteur, est rigoureusement conforme aux principes énoncés à l'article 25 de la directive communautaire.

IV — Questions posées aux parties

La Cour s'est adressée aux parties pour obtenir les renseignements et la documentation indiqués ci-après.

A — 1. La *Commission* a été invitée à indiquer les sources sur lesquelles elle s'est fondée pour conclure que, sur la base des données fournies par le gouvernement italien, on pouvait arriver indirectement à la conclusion que « les taux de compensation pour les viandes bovine et porcine et pour le lait frais devraient être fixés à un taux ne dépassant pas 7 %, au lieu du taux de 14 % appliqué actuellement », et à expliquer d'une manière plus détaillée les calculs qui l'ont conduite à cette conclusion.

2. La Commission a été, en outre, invitée à fournir une liste des États membres ayant établi un régime forfaitaire des producteurs agricoles, prévu à l'article 25 de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, et d'indiquer les pourcentages forfaitaires de compensation qu'ils ont éventuellement fixés pour la viande bovine, la viande porcine et le lait frais, ainsi que les taux de TVA payée en amont par les agriculteurs forfaitaires. A cet égard, elle a été priée d'indiquer dans quelle mesure ces pourcentages de compensation sont influencés dans les différents États membres par le taux moyen des intérêts dans les crédits accordés par les banques à leurs clients.

3. La Commission a été également invitée à expliquer comment les chiffres figurant à l'enquête effectuée par la Chambre des députés italienne sur les coûts de production, de transformation et de distribution des produits agricoles permettent de déceler une surcompensation en faveur des producteurs de viandes bovine et porcine.

B — 1. La *République italienne* a été invitée à produire:

a) les données macro-économiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des secteurs des viandes bovine et porcine et du lait frais pour les années 1978, 1979 et 1980;

b) les montants totaux, concernant également les seuls agriculteurs forfaitaires, pour les secteurs et les années mentionnés:

   i) de la production finale, y compris l'autoconsommation,

   ii) des consommations intermédiaires et de la formation brute du capital,

   iii) de la TVA payée sur les opérations mentionnées sous ii).

2. La République italienne a été également invitée à indiquer les taux de TVA appliqués aux différentes opérations en amont effectuées par les agriculteurs forfaitaires et à préciser quel est le pourcentage moyen de chaque type d'opération par rapport à la valeur du total des opérations en amont effectuées par ces agriculteurs.

3. Enfin, la République italienne a été invitée à fournir des statistiques concernant, dans le cadre des élevages de bovins et de porcins, les pourcentages respectifs des élevages comportant l'acquisition d'animaux à l'extérieur, d'une part, et des élevages à cycle complet, d'autre part.

Par lettre du 7 avril 1987, le *gouvernement italien* a fourni à la Cour les informations suivantes.

Question B — 1

a) Données macro-économiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des secteurs « viande bovine, viande porcine et lait frais » pour les années 1978, 1979 et 1980:

(en milliards de LIT)

Année	Secteur de l'élevage globalement		Sous-secteur «bovins, porcins, lait»	
	output	input	output	input
1978	7 536,6	5 804,2	5 193,2	4 449,4
1979	8 748,3	6 575,7	6 092,4	5 140,6
1980	10 238,3	7 923,2	7 129,3	6 205,9

b) Quantités totales concernant les agriculteurs forfaitaires pour le sous-secteur « viandes bovine et porcine et lait frais » pour les années énumérées ci-après (en milliards de LIT):

i) production finale, y compris l'autoconsommation:

1978	5 193,2
1979	6 092,4
1980	7 129,3

ii)

	Consommation intermédiaire	formation brute du capital	total
1978	3 285,0	1 164,4	4 449,4
1979	3 735,3	1 405,3	5 140,6
1980	4 550,0	1 655,9	6 205,9

iii) TVA payée sur les opérations mentionnées sous ii):

1978	166,5	163,0	329,5
1979	225,5	198,1	423,6
1980	328,5	208,8	537,3

Question B — 2

Taux de TVA (moyen) appliqué aux différentes opérations:

(en %)

	Consommation intermédiaire	Formation brute du capital	Valeur moyenne pondérée
1978	5,4	12	7,41
1979	6,84	12,14	8,28
1980	7,21	12,6	8,43

Question B — 3

Le gouvernement italien affirme qu'il ne dispose pas d'une documentation lui permettant de mettre en évidence, en ce qui concerne les élevages bovins et porcins, les pourcentages respectifs des élevages comportant l'acquisition d'animaux à l'extérieur, d'une part, et des élevages à cycle complet, d'autre part. Il ajoute, toutefois, que les éleveurs italiens achètent annuellement, en majorité à partir de pays de la CEE, entre 2 et 2,4 millions de têtes de bétail bovin (des veaux) destinés à être remis en étable dans des élevages de boucherie. En outre, entre 500 000 à 900 000 porcs sont importés en moyenne, 20 à 30 % d'entre eux étant destinés à être remis en étable.

Aux questions qui lui ont été posées la *Commission*, par lettre du 29 avril 1987, a fait parvenir à la Cour ses réponses qui peuvent être résumées de la manière suivante.

Questions A — 1

Les données macro-économiques utilisées par la Commission pour déterminer que le pourcentage de compensation ne devrait pas être supérieur à 7 %, sont celles qui ont été transmises par le gouvernement italien dans le cadre des vérifications relatives aux ressources propres. Ces données, qui concernent l'ensemble du secteur agricole, permettent de connaître les entrées et sorties des agriculteurs, ainsi que le montant de la TVA qui leur est appliqué. Afin de déterminer, pour chaque année, le pourcentage de compensation, la Commission a tenu compte, conformément aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 25 de la directive, des données relatives aux entrées et aux sorties des trois dernières années.

Le pourcentage correct de compensation déterminé pour l'année 1979 résulte de la méthode de calcul schématisée ci-dessous (les valeurs étant exprimées en milliards de LIT):

a) Z, le taux à rembourser pour le secteur agricole, déterminé suivant la formule

$$\frac{X \times 100}{Y}, \text{ où}$$

représente le montant de la TVA qui a grevé les entrées des trois dernières années des agriculteurs forfaitaires, et Y le montant des sorties relatives à ces trois années:

X = total TVA sur les entrées des années 1976, 1977, 1978 = 2 040,80

Y = total des sorties années 1976, 1977, 1978 (hors TVA) = 52 529,0

Z = Taux à rembourser pour l'ensemble du secteur agricole pour 1979 =

$$\frac{2\,040{,}80 \times 100}{52\,529{,}0} = 3{,}88\ \%$$

b) Z', le taux effectivement remboursé pour le secteur agricole, déterminé suivant la formule

$$\frac{X' \times 100}{Y'}, \text{ où } X'$$

représente le montant de la TVA effectivement remboursée dans l'année 1979, et Y' les sorties de cette année:

X' = montant de la TVA remboursé sur les sorties de 1979 = 1 434,30

Y' = sortie nette de TVA de l'année 1979 = 24 187,00

Z' = taux effectivement remboursé pour l'ensemble du secteur pour 1979 =
$\frac{1\,434{,}30 \times 100}{24\,187{,}00} = 5{,}93\ \%$

c) K, la différence entre les deux taux (Z' — Z = K), représente le pourcentage de surcompensation pour l'ensemble du secteur agricole pour 1979:
(Z' — Z) = 5,93 % — 3,88 %
= 2,05 % (= K)

d) K', le montant de la TVA remboursé en excès, est déterminé suivant la formule $\frac{Y' \times K}{100} = K'$:

Y' = sortie nette de TVA de l'année 1979

K = taux de surcompensation

K' = montant de la TVA remboursé en excès =
$\frac{24\,187{,}00 \times 2{,}05}{100} = 495{,}830$

e) R, la TVA effectivement remboursée aux secteurs bovin, porcin et laitier pour l'année 1979, résulte de l'addition des données statistiques de la production de 1979:

R = 390 940 + 114 000 + 353 682 = 858 662

R' la TVA qui aurait dû être remboursée au secteur susvisé, est obtenue suivant la formule R — K' = R'
(R — K') = 858 662 — 495 830 = 362 832 (= R')

f) le taux correct pour les secteurs bovin, porcin et laitier à appliquer pour l'année 1979 est déterminé suivant la formule:
$\frac{R' \times 100}{\text{sorties 1979}} = \frac{362\,832 \times 100}{6\,514{,}7} = 5{,}57\ \%$

En utilisant le schéma ci-dessus, la Commission a produit, pour les années 1980, 1981 et 1982, les calculs suivants.

Année 1980

X = 2 574,30

Y = 61 971,80

Taux à rembourser $\frac{X \times 100}{Y} = 4{,}15\ \%$ (= Z)

TVA remboursée (X') = 1 736,1

Sortie de l'année (Y') = 28 517,8

Taux remboursé $\frac{X' \times 100}{Y'} = 6{,}08\ \%$ (= Z')

Surcompensation (Z' — Z) = 1,93 %
(= K)

Montant de la TVA remboursée en excès $\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{28\,517{,}8 \times 1{,}93}{100} = 550{,}393$
(= K')

TVA remboursée pour les secteurs bovin, porcin et du lait en 1980 = 446,502 + 184,908 + 409,573 = 1 040,983

TVA à rembourser (1 040,983 — 550,393) = 549,352

Sorties bovins, etc. année 1980 = 3 133,2 + 1 607,9 + 2 874,2 = 7 615,3

Taux de TVA = $\frac{549{,}352 \times 100}{7\,615{,}3}$ = 7,21 %

Année 1981

X = 3 181,20

Y = 72 999,00

TVA remboursée
$\frac{X \times 100}{Y'}$ = 4,35 % (= Z)

Taux à rembourser (X') = 2 149,2

Sortie de l'année (Y') = 32 226,0

Taux remboursé
$\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,6 % (= Z')

Surcompensation (Z' — Z) = 2,31 %
(= K)

Montant de la TVA remboursée en excès
$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{32\,226 \times 2{,}31}{100}$ = 744,420 (= K')

TVA remboursée pour les viandes bovine et porcine et le lait en 1981 = 569,190 + 284,820 + 470,250 = 1 324,260

TVA à rembourser (1 324,260 — 744,420) = 579,840

Sorties bovins, etc., année 1981 = 3 794,6 + 1 898,8 + 3 135,0 = 8 829,40

Taux de TVA = $\frac{579{,}840 \times 100}{8\,829{,}40}$ = 6,56 %

Année 1982

X = 3 967,90

Y = 84 930,80

Taux à rembourser
$\frac{X \times 100}{Y}$ = 4,67 % (= Z)

TVA remboursée (X') = 2 492,0

Sortie de l'année (Y') = 36 214,0

Taux remboursé
$\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,88 % (= Z')

Surcompensation (Z' — Z) = 2,21 %
(= K)

Montant de la TVA remboursée en excès
$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{36\,214{,}0 \times 2{,}21}{100}$ = 800,329
(= K')

TVA remboursée pour les secteurs bovin et porcin et pour le lait en 1982 = 640,370 + 345,150 + 573,750 = 1 559,270

TVA à rembourser (1 559,270 — 800,329) = 758,941

Sorties bovins, etc., année 1982 = 4 269,1 + 2 301,4 + 3 825,0 = 10 395,5

$$\text{Taux de TVA} = \frac{758{,}941 \times 100}{10\,395{,}5} = 7{,}30\ \%$$

Question A — 2

La Commission a fourni une liste des États membres ayant établi un régime forfaitaire des producteurs agricoles assortie d'une introduction qui décrit les deux grands types de régime forfaitaire appliqués dans la Communauté.

Dans l'un de ces deux régimes, la TVA payée en amont sur les moyens de production est compensée au moyen des prix de vente des produits. Les agriculteurs vendent leurs produits à un prix incluant la taxe et retiennent le montant ainsi encaissé.

Dans l'autre régime, la TVA payée en amont est remboursée forfaitairement par le fisc: les agriculteurs vendent leurs produits à un prix hors taxe, c'est-à-dire sans ajouter la TVA, et obtiennent ensuite, sur présentation d'une demande aux autorités fiscales compétentes, une restitution correspondant au taux forfaitaire applicable à la valeur de leurs ventes.

Dans les deux cas, les agriculteurs n'effectuent aucun versement direct de la TVA au fisc.

Répondant à la deuxième partie de la question ci-dessus, la Commission relève qu'il n'y a aucune influence entre le taux moyen des intérêts dans les crédits accordés par les banques et les pourcentages forfaitaires de compensation puisque lesdits crédits sont exonérés de la TVA dans l'ensemble de la Communauté. Les intérêts en question s'intègrent dans les coûts de production et, dès lors, ils sont répercutés sur les prix de vente des produits.

Question A — 3

La Commission observe que l'enquête effectuée par la Chambre des députés italienne constitue un indice très significatif de la surcompensation dans la mesure où il a mis en évidence les pourcentages de différents coûts de production de la viande bovine, de la viande porcine et du lait et a permis de séparer les coûts frappés de la TVA de ceux qui en sont exonérés. Elle procède à une analyse de ladite enquête pour en conclure qu'il s'agit de la démonstration logique de la surcompensation tout en admettant qu'il lui manque les éléments relatifs aux entrées et aux sorties des secteurs considérés qu'elle a utilisés comme base du calcul faisant l'objet de sa réponse à la question A — 1

Observations de la Commission et du gouvernement italien sur la réponse aux questions déposée par l'autre partie

Par lettre du 26 mai 1987, la *Commission* a formulé, sur la réponse du gouvernement italien aux questions qui lui ont été posées par la Cour, les observations suivantes:

1. Les réponses du gouvernement italien se caractérisent par leur laconisme et par l'absence de toute référence aux sources,

alors que la Commission a toujours fourni des données commentées et indiqué l'origine de ses informations.

2. Les pourcentages indiqués à la dernière colonne « valeur moyenne pondérée » dans la réponse à la question B — 2 [« taux de TVA (moyen) appliqué aux opérations »] sont bien éloignés des 14 % que le gouvernement italien rembourse de façon forfaitaire aux agriculteurs, et extrêmement proches, au contraire, du pourcentage jugé admissible par la Commission (7 % au maximum).

Un traitement élémentaire des données fournies par le gouvernement italien dans sa réponse à la question B — 1, lequel consiste à diviser le montant de la TVA payée indiqué à la dernière colonne du point iii) sous b) par la valeur des outputs figurant dans le tableau sous a), permet de déterminer le taux de remboursement forfaitaire exact, les chiffres obtenus étant encore plus proches de la moyenne de 7 % préconisée par la Commission (6,34 % pour 1978, 6,95 % pour 1979 et 7,53 % pour 1980).

Les pourcentages indiqués par la Commission (5,57 % pour 1979 et 7,21 % pour 1980) sont encore inférieurs dans la mesure où, vraisemblablement, les chiffres italiens se réfèrent à la seule année prise en considération, tandis que ceux de la Commission tiennent compte, conformément à la sixième directive, des données relatives aux trois années précédentes.

3. La Commission est quelque peu surprise d'apprendre la réponse du gouvernement italien à la question B — 3.

Elle se borne à attirer l'attention de la Cour sur sa réponse à la question A — 3, dans laquelle figurent les données demandées au gouvernement italien au sujet des animaux de l'espèce bovine et fournies par l'Institut italien des statistiques.

Par lettre enregistrée au greffe de la Cour le 29 mai 1987, le *gouvernement italien* a formulé, sur la réponse de la Commission aux questions qui lui ont été adressées par la Cour, les observations suivantes.

1. Les données de base utilisées par la Commission pour effectuer ses calculs, en réponse à la question A — 1, sont, en effet, celles communiquées par l'État italien à partir des statistiques officielles et qui se rapportent à l'état des comptes nationaux afférents à l'agriculture dans son ensemble; ces données n'étant pas séparées, elles ne permettent pas de déterminer l'importance du chiffre d'affaires des agriculteurs forfaitaires en l'isolant de celui des agriculteurs sous régime normal de TVA.

Toutefois, les données en question ont été obtenues non pas, comme cela est affirmé par la Commission, en admettant les griefs qui auraient été soulevés par la commission de contrôle dans le cadre des vérifications relatives aux ressources propres, mais par des mises à jour décidées sur la base de révisions minutieuses effectuées pour certains postes des statistiques officielles, dont les chiffres n'exprimaient pas de manière complète la réalité de l'agriculture italienne.

2. La méthode de calcul adoptée par la Commission aux fins de déterminer le taux de compensation pour chaque année considérée ne saurait être retenue comme exacte. L'inexactitude de cette méthode résulte, en particulier, de la procédure suivie pour le calcul de la TVA qui aurait dû être remboursée au sous-secteur « bovins,

porcins et lait », laquelle a consisté à défalquer du montant de la TVA effectivement remboursée au sous-secteur précité le montant de la TVA remboursée en plus, à titre de surcompensation, à l'ensemble du secteur agricole.

3. Le gouvernement italien, tout en n'étant pas en mesure de présenter des observations sur le régime forfaitaire adopté par les États membres, puisqu'il ne dispose pas d'éléments d'information à cet égard, estime que la liste des taux de TVA forfaitaires mentionnés par la Commission et concernant les trois produits du sous-secteur « bovins, porcins et lait » est incomplète.

J. C. Moitinho de Almeida
Juge rapporteur