CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 17 mars 2005 [1]

1. La présente demande de décision préjudicielle présentée par la Commissione tributaria provinciale (Tribunal fiscal régional) di Cremona (Italie) soulève pour l'essentiel la question de savoir si une taxe comme l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) — une taxe régionale sur la production prélevée en Italie — est compatible avec l'interdiction dans la Communauté de taxes nationales sur le chiffre d'affaires autres que la TVA.

Droit communautaire applicable

2. L'essentiel du système communautaire harmonisé de TVA est exposé à l'article 2 de la première directive TVA [2]:

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

3. Ce système d'applications et de déductions successives de la taxe envisage ainsi une chaîne de transactions, dans laquelle le montant net qui doit être payé pour chaque transaction est déterminé en proportion de la valeur ajoutée à ce stade. Au stade final de la consommation privée, à la fin de la chaîne, le montant total perçu s'élève à la proportion applicable du prix final.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, p. 1301).

4. La sixième directive TVA [3] comporte des règles plus détaillées.

5. En vertu de l'article 2, point 1, de la sixième directive, les livraisons de biens ainsi que les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

6. L'assujetti est défini à l'article 4, paragraphe 1, comme étant quiconque accomplit une activité économique, quel qu'en soit l'objet ou le résultat. D'après l'article 4, paragraphe 2, on entend par activité économique «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services», et notamment les opérations comportant «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence». En vertu de l'article 4, paragraphe 5, cependant, «[l]es États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions».

7. Le titre X de la sixième directive prévoit qu'un certain nombre de transactions sont exonérées de la TVA. L'article 13 énumère les exonérations applicables aux transactions réalisées à l'intérieur du pays — pour l'essentiel, certaines activités d'intérêt général, certaines opérations d'assurance ou transactions financières (y compris la gestion de certains fonds spéciaux d'investissement), et certaines opérations relatives à des biens immeubles —, tandis que les articles 14 à 16 énumèrent les exonérations applicables au commerce international. L'article 28 ter [4], qui figure au titre XVI bis relatif au régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres, modifie l'article 16 pour couvrir les échanges intracommunautaires et ajoute dans ce cadre un nombre réduit d'autres exonérations.

8. Les traits essentiels du droit à déduction sont énoncés à l'article 17, dont le paragraphe 2 précise: «Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable: a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti». En vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous b), les exportations à partir de la Communauté, qui sont exonérées en vertu de l'article 15,

3 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

4 — Inséré par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1).

font naître un droit à déduction de la taxe payée en amont, à la différence des transactions intérieures exonérées.

9. Enfin, l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive [5] dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

10. D'après la jurisprudence constante de la Cour, cette disposition interdit aux États membres d'introduire ou de maintenir des impôts, droits et taxes qui ont le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires [6]. Elle a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à la TVA [7]. Il est clair que le système commun serait mis en péril si une taxe analogue à la TVA dans ses aspects essentiels était appliquée par un État membre et échappait à l'harmonisation jugée nécessaire pour le marché intérieur.

11. Les impôts, droits et taxes doivent en toute hypothèse être considérés comme des dispositions de ce type s'ils présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas identiques à la TVA en tous points. Ces caractéristiques sont définies par la Cour de la manière suivante: la TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution quel que soit le nombre de transactions effectuées; enfin, elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente. L'article 33, paragraphe 1, n'interdit pas, par contre, le maintien ou l'introduction

5 — Tel qu'il a été modifié par l'article 1er, point 23, de la directive 91/680.

6 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Rec. p. I-4777, point 31 et la jurisprudence qui y est citée).

7 — Voir arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co (C-437/97, Rec. p. II-1157, point 20 et la jurisprudence qui y est citée).

d'une taxe qui ne présente pas les caractéristiques essentielles de la TVA [8].

Droit national applicable

12. Par décret législatif n° 446, du 15 décembre 1997 [9], la République italienne a introduit une taxe — l'IRAP — fournissant aux autorités régionales une source de revenus pour financer l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés.

13. Les dispositions qui régissent la perception de l'IRAP sont complexes et comportent de nombreuses références à d'autres réglementations. Nous ne les exposerons pas en détail en l'occurrence. Il semble toutefois établi que ses aspects fondamentaux sont les suivants.

14. En vertu des articles 2 et 3 du décret législatif, l'IRAP est perçue à charge des opérateurs qui exercent habituellement une activité organisée de façon autonome, destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services. La plupart des personnes physiques et morales, y compris l'État et les organismes et administrations publics, sont soumises à la taxe, mais certains fonds communs d'investissement, certains fonds de pension et certains groupements d'intérêt économique européens en sont exonérés.

15. L'article 4, paragraphe 1, définit l'assiette de la taxe comme étant la valeur nette découlant de la production dans la région. Le mode précis de détermination de cette valeur diffère quelque peu selon la catégorie de contribuable mais, pour les entreprises commerciales, elle est en principe égale à la différence, qui ressort du compte de résultats, entre, d'une part, les revenus de l'activité, à l'exclusion des recettes tirées d'opérations financières exceptionnelles, et, de l'autre, les coûts de production à l'exception des frais de personnel ou des charges financières. Pour les autorités publiques et les entreprises privées non commerciales, l'assiette de la taxe réside pour l'essentiel dans les rémunérations.

16. En vertu de l'article 16, le taux de base de la taxe s'élève à 4,25 % de la valeur nette ainsi définie, qui est doublé dans le cas de certaines administrations publiques et qui peut être modifié par les autorités régionales à concurrence de 1 % à la hausse ou à la baisse.

8 — Voir arrêts GIL Insurance e.a., précité à la note 6, points 32 à 34, et EKW et Wein & CO, précité à la note 7, points 21 à 23, et la jurisprudence citée dans les deux arrêts.

9 — Publié à la *GURI* n° 298, du 23 décembre 1997, ci-après le «décret législatif», tel qu'il a été amendé.

La demande de décision préjudicielle

17. En 1999, la Banca popolare di Cremona soc. Coop.arl (ci-après la «Banca popolare») a demandé le remboursement de différentes sommes qu'elle avait payées au titre de l'IRAP durant cette année et les années précédentes, en soutenant que la taxe était illégale, notamment parce qu'elle était incompatible avec l'article 33 de la sixième directive.

18. La validité de l'IRAP a aussi été contestée dans le cadre de différents autres recours en Italie en raison de sa prétendue incompatibilité avec certaines dispositions de la Constitution italienne. Le 10 mai 2001, dans un arrêt [10] sur lequel le juge de renvoi et les parties qui ont déposé des observations ont attiré l'attention de la Cour, la Corte costituzionale (Cour constitutionnelle) a déclaré que ces recours n'étaient pas fondés.

19. Les autorités fiscales ont par la suite refusé de rembourser les sommes réclamées par la Banca popolare, qui a attaqué ce refus devant la Commissione tributaria provinciale.

20. Le juge de renvoi considère que:

— à l'instar de la TVA, l'IRAP s'applique de façon générale à toutes les transactions commerciales portant sur la production ou l'échange de biens ou la fourniture de services dans le cadre d'échanges ou d'une activité professionnelle;

— comme dans le cas de la TVA, l'assiette de l'IRAP est la valeur nette ajoutée par le contribuable, bien que le mode de calcul soit différent: alors que, en matière de TVA, la taxe en amont est déduite de la taxe en aval, dans celui de l'IRAP, les coûts sont déduits des revenus;

— au même titre que la TVA, l'IRAP est perçue à chaque étape du processus de production ou de distribution, puisque chaque opérateur produisant une valeur ajoutée taxable est redevable de la taxe;

— tout comme pour la TVA, le montant total de l'IRAP perçue aux différents stades jusqu'à celui de la consommation finale est égal au taux de l'IRAP appliqué au prix facturé au consommateur final, de sorte qu'elle équivaut à une taxe générale et proportionnelle sur le prix auquel les biens ou services sont vendus au consommateur.

10 — Arrêt 256/2001.

21. Ayant examiné ces éléments à la lumière de la jurisprudence de la Cour relative à l'article 33 de la sixième directive, la Commissione tributaria considère que l'IRAP présente les caractéristiques essentielles de la TVA, de sorte qu'elle semble incompatible avec le droit communautaire et ne devrait donc pas être appliquée par les juridictions nationales.

22. Toutefois, étant donné la nouveauté de la question et l'absence totale de précédents jurisprudentiels en la matière, elle a décidé de déférer tout d'abord une demande de décision préjudicielle à la Cour sur la question suivante:

«L'article 33 de la directive 77/388/CEE (tel qu'il a été modifié par la directive 91/680/CEE) doit-il être interprété en ce sens qu'il interdit de soumettre à l'IRAP la valeur de la production nette découlant de l'exercice habituel d'une activité organisée de façon autonome et destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services?»

23. La Banca popolare, le gouvernement italien et la Commission, qui ont chacun présenté leurs arguments à l'audience, ont déposé des observations écrites. La Banca popolare et la Commission considèrent que l'article 33 interdit une taxe présentant les caractéristiques de l'IRAP, tandis que le gouvernement italien fait valoir que ces caractéristiques se distinguent suffisamment de celles de la TVA pour ne pas relever du champ d'application de l'interdiction.

Appréciation

24. Il est établi que, pour être frappée par l'interdiction de l'article 33 de la sixième directive, une taxe nationale doit présenter toutes les caractéristiques essentielles de la TVA, qui, d'après la jurisprudence de la Cour, sont au nombre de quatre et correspondent étroitement à la définition de l'article 2 de la première directive:

— elle s'applique de manière générale aux biens ou aux services;

— elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, quel que soit le nombre de transactions effectuées;

— elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution; et

— elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services en question.

25. Il est donc nécessaire et suffisant qu'une taxe présente l'ensemble des quatre caractéristiques essentielles de la TVA pour qu'elle soit prohibée au titre de l'article 33 de la sixième directive. Il est cependant tout aussi établi qu'une taxe n'échappe pas à l'interdiction au seul motif qu'elle n'est pas identique à la TVA en tous points [11].

26. Il est donc nécessaire de se pencher successivement sur ces quatre caractéristiques et d'examiner si elles sont présentes dans le cas de l'IRAP sous une forme identique, en substance du moins. Nous estimons qu'il est plus clair pour notre exposé d'examiner ces caractéristiques dans l'ordre suivi par le juge de renvoi, qui est légèrement différent de celui souvent utilisé dans la jurisprudence [12]. Nous entamerons donc notre analyse en examinant si l'IRAP est d'application générale, pour déterminer ensuite si elle grève la valeur ajoutée, si elle est appliquée à tous les stades et, enfin, si elle est proportionnelle à la valeur ajoutée, quel que soit le nombre de transactions effectuées.

27. Il ne fait aucun doute que les juridictions italiennes sont seules compétentes pour déterminer les caractéristiques précises de l'IRAP, qui impliquent des questions de droit national assez détaillées. Toutefois, sur la base de la description fournie par le juge national dans son ordonnance de renvoi et par la Corte costituzionale dans son arrêt [13], la Cour est à même selon nous de déterminer si une taxe qui a la nature de celle décrite présente les caractéristiques essentielles de la TVA.

Application générale aux fournitures de biens et aux prestations de services

28. La Commissione tributaria déclare que, en vertu de l'article 2 du décret législatif, «l'IRAP s'applique de façon généralisée à toute opération commerciale de production ou d'échange ayant pour objet des biens et services, qui est réalisée dans l'exercice habituel d'une activité destinée à cette fin, à savoir l'exploitation d'entreprises ou la pratique de professions». Comme le soulignent la Banca popolare et la Commission, cela témoigne d'un degré très général d'application de l'IRAP.

29. La Cour a jugé qu'une taxe n'était pas d'application générale lorsqu'elle frappait

11 — Voir jurisprudence citée aux notes 6 et 7 ci-dessus.

12 — Voir points 11, 20 et 24 ci-dessus.

13 — Voir point 18 ci-dessus.

uniquement des catégories limitées de biens ou de services [14] ou concernait des catégories spécifiques de contribuables [15]. Toutefois, elle présente toujours cette caractéristique essentielle de la TVA si elle est acquittée tant pour des activités soumises à la TVA que pour d'autres activités à caractère industriel ou commercial qui y échappent [16].

30. Il nous semble que l'IRAP présente la caractéristique en question. Les dispositions des articles 2 et 3 du décret législatif, qui décrivent les activités constituant le fait générateur et les personnes redevables, sont en substance très comparables à celles de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive.

31. Aucune catégorie de biens ou de services ne semble exclue en tant que telle. Certaines catégories de redevables sont exclues mais ces exclusions sont limitées quant à leur nombre et leur portée et semblent correspondre dans une large mesure à certaines exonérations prévues par la sixième directive ou à l'exclusion de certaines transactions qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA. La Banca popolare a fait valoir et dans ses observations écrites et à l'audience, sans être contredite, que tous les opérateurs titulaires d'un numéro d'identification TVA sont soumis à l'IRAP.

32. Lors de l'audience aussi, cependant, le gouvernement italien a soutenu que, bien que l'IRAP puisse être décrite comme étant généralement applicable, elle ne frappe pas les *fournitures* de biens ou les *prestations* de services; elle s'applique à la richesse créée et non aux fournitures ou aux prestations réalisées, de sorte que, par exemple, une entreprise qui produit 1 000 véhicules automobiles durant une certaine période fiscale, mais qui ne les vend pas doit payer l'IRAP, mais non la TVA durant cette période. À la différence de la TVA, l'IRAP est donc en toute hypothèse un impôt direct et non indirect. Le gouvernement italien a aussi invoqué certaines conventions de la Communauté et des documents de la Commission qualifiant l'IRAP d'impôt direct. La Banca popolare a fermement contesté que l'IRAP était perçue sur des biens produits, mais non encore vendus.

33. La Cour est incompétente pour déterminer le stade auquel l'IRAP est perçue. Nous ne considérons cependant pas que les allégations du gouvernement italien affectent la qualification de l'IRAP comme étant généralement applicable aux fournitures de biens et aux prestations de services.

14 — Arrêts du 13 juillet 1989, Wisselink e.a. (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671, point 20); du 19 mars 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385, point 14); du 16 décembre 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709, point 16); du 17 septembre 1997, UCAL (C-347/95, Rec. p. I-4911, point 36), (C-28/96, Rec. p. I-4939, point 40), et Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec. p. I-5053, point 17); EKW et Wein & Co, précité à la note 7, point 24); du 19 septembre 2002, Tulliasiamies et Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487, point 101), et GIL Insurance e.a., précité à la note 6, point 33.

15 — Arrêt du 7 mai 1992 (Bozzi, C-347/90, Rec. p. I-2947, point 14).

16 — Arrêt du 31 mars 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217, point 15).

34. La classification des impôts en impôts «directs» et «indirects» n'est pas toujours simple ni même pertinente à de nombreux égards. La question qui se pose en l'occurrence n'est pas de savoir si l'IRAP doit être qualifiée d'impôt direct ou indirect, mais si elle présente les mêmes caractéristiques essentielles que la TVA.

35. Quoi qu'il en soit, une distinction généralement admise entre impôts directs et indirects est que les premiers frappent le patrimoine ou les revenus propres d'une personne (physique ou morale) sans possibilité d'être transférés à une quelconque autre personne, tandis que les seconds sont perçus sur les dépenses ou la consommation et que leur charge est susceptible d'être — en réalité, est normalement — répercutée sur le consommateur final qui la supporte. À la lumière de ces éléments, il nous semble que le mécanisme décrit par le gouvernement italien est celui d'un impôt indirect, dont la charge est essentiellement supportée par le consommateur final.

36. Dans son arrêt, la Corte costituzionale déclare que l'IRAP «n'est pas perçue sur le revenu personnel de contribuables, mais plutôt sur la valeur ajoutée produite par les activités organisées de façon autonome». En rejetant certains arguments selon lesquels la taxe est perçue «sur une capacité contributive purement potentielle», elle déclare que l'assiette de l'IRAP est la «valeur ajoutée produite par les activités organisées de façon autonome» [17].

37. Ainsi, si l'IRAP peut être perçue avant que les marchandises ne soient effectivement vendues, cela ne l'empêche pas de grever la fourniture ultérieure comme si elle avait été perçue à ce moment, avec un résultat équivalant exactement à celui de la TVA.

38. D'autre part, il semble que l'IRAP est susceptible, à de nombreux égards, d'être appliquée de façon plus générale que la TVA. L'État et les autorités régionales, par exemple, ne sont apparemment pas exonérés de la taxe, comme ils le sont en vertu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, et la taxe frappe les exportations sans aucune possibilité de remboursement, à la différence de la situation visée par les articles 15 et 17, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive.

39. L'arrêt Dansk Denkavit et Poulsen Trading [18] montre toutefois clairement que, lorsqu'une taxe a en substance le même champ d'application que la TVA, la circonstance qu'elle s'étend aussi à des domaines qui ne sont pas couverts par la TVA n'enlève

17 — Voir point 18 ci-dessus, sections 6 et 10.1 de l'arrêt.

18 — Précité à la note 16.

rien à sa ressemblance avec cette dernière lorsqu'il s'agit de l'examiner au regard de l'article 33 de la sixième directive. C'est donc uniquement si son champ d'application était substantiellement plus étroit que l'IRAP serait dépourvue de la caractéristique essentielle qu'est l'application générale.

40. Il découle de surcroît de ce principe, qu'il faut avoir clairement à l'esprit lorsqu'on examine la nature d'une taxe par rapport à la TVA, que, si l'IRAP s'applique à des situations qui ne sont pas couvertes par la TVA, toute différence existant entre son assiette dans ces situations et l'assiette de la TVA est tout simplement dépourvue de pertinence.

Perçue sur la valeur ajoutée aux marchandises fournies ou aux services rendus

41. Il est incontesté que le mode de calcul de l'IRAP diffère de celui utilisé pour la TVA.

42. Le juge de renvoi a déclaré: «Dans le cas de la TVA, la détermination et la taxation de la fraction ou du segment de valeur ajoutée qui a été produite par le producteur sont réalisées par le mécanisme de la déduction de taxe de la taxe (la taxe en aval payée sur les achats est déduite de la taxe en amont encaissée sur les ventes). Dans le cas de l'IRAP, la fraction est calculée et taxée en déduisant quasi de la recette des 'ventes' le coût d'acquisition de ce qui est 'vendu'.»

43. En termes de résultat toutefois, poursuit-il, les deux mécanismes «se ressemblent comme deux gouttes d'eau».

44. Quoi qu'il en soit, ce qui importe, c'est de savoir si l'IRAP frappe la valeur ajoutée aux marchandises et aux services et non si cette valeur est calculée de la même façon que pour la TVA. On peut par ailleurs rappeler que la Corte costituzionale a jugé que l'IRAP est une taxe sur la valeur ajoutée [19].

45. La valeur ajoutée peut être définie de façons différentes mais également valables et, comme la Cour l'a souligné, il n'est pas nécessaire qu'une taxe soit identique à la TVA en tous points pour être frappée par l'interdiction de l'article 33 de la sixième directive.

46. Les informations figurant dans le dossier semblent indiquer que l'assiette de l'IRAP réside dans la différence entre les recettes et les coûts (abstraction faite des salaires et de certains frais financiers) des activités pro-

19 — Voir point 18 ci-dessus.

ductrices de contribuables durant une période fiscale donnée — une année civile, normalement. Cette approche peut sans aucun doute être considérée comme l'une des façons, mais non la seule, de définir la valeur ajoutée par l'assujetti aux marchandises fournies et aux services rendus.

47. Par contre, la TVA est perçue en théorie sur la valeur totale de chaque fourniture ou prestation taxable, son montant étant réduit de celui de la taxe payée sur les éléments constitutifs du prix de cette fourniture ou prestation (à l'exclusion, de nouveau, des salaires et de nombreux frais financiers, qui sont exonérés). En pratique, cependant, la taxe due sur toutes les fournitures et prestations réalisées pendant une période fiscale donnée — allant jusqu'à un an — est agrégée, au même titre que la taxe payée sur tous les éléments constitutifs du prix et achetés durant cette période, ce dernier montant étant déduit du premier [20].

48. Il existe donc peu de différences entre les deux taxes en pratique, et sans doute encore moins en termes de résultats, même si la TVA est conçue comme étant déterminée transaction par transaction. De plus, l'existence de ce que le juge de renvoi décrit comme étant des «bagatelles comptables d'une importance risible» ne saurait suffire selon nous pour écarter cette similarité essentielle si l'on veut que l'interdiction d'autres impôts et taxes ayant la nature de la TVA ne soit pas privée de tout effet.

49. Dans son arrêt Dansk Denkavit et Poulsen Trading [21], la Cour a en effet jugé contraire à l'article 33 de la sixième directive une taxe dont elle a déclaré qu'elle était perçue comme un pourcentage «du montant total des ventes que chaque entreprise avait réalisées et des services qu'elle avait fournis au cours d'une période donnée, diminué du montant des achats de biens et de services effectués durant cette période par cette même entreprise» — description d'un mécanisme manifestement très proche du mode de calcul de l'IRAP.

50. Le gouvernement italien souligne cependant une différence qui pourrait paraître significative. Dans la mesure où, dans le système de la TVA, un assujetti peut déduire la taxe en amont dès qu'elle est due, indépendamment du montant de taxe en aval dont il est redevable pendant la même période fiscale, il existe des cas de figure dans lesquels le paiement net durant une période déterminée est effectué par l'autorité fiscale en faveur du contribuable au lieu que ce ne soit l'inverse. Dans le cas de l'IRAP, c'est

20 — Voir article 28 h de la sixième directive, remplaçant l'article 22 relatif aux obligations des redevables en régime intérieur, en particulier les paragraphes 4 et 6 de cet article, qui évoquent clairement une agrégation des données et calculs pour chaque période fiscale concernée.

21 — Précité à la note 16

impossible: si, durant une période fiscale déterminée, les dépenses excèdent les recettes, la taxe est tout simplement nulle.

51. Il est vrai que le droit à déduction est une expression du principe central selon lequel la TVA doit être complètement neutre en ce qui concerne la charge pesant sur toutes les activités économiques taxables d'un opérateur et constitue, en tant que tel, un élément essentiel du système de la TVA.

52. Toutefois, la circonstance qu'une autre taxe ne recourt pas au même mécanisme et est donc susceptible de ne pas présenter le même degré de neutralité fiscale n'affecte pas la question de savoir si elle perçue sur la valeur ajoutée par l'assujetti.

53. À cet égard, nous pouvons de nouveau établir une analogie avec la position adoptée par la Cour dans son arrêt Dansk Denkavit et Poulsen Trading [22] et conclure de façon générale qu'une taxe ne perd pas les caractéristiques essentielles de la TVA au seul motif qu'elle a une portée plus large ou d'autres caractéristiques supplémentaires. Ce qui importe plutôt, le cas échéant, c'est la mesure dans laquelle elle peut éventuellement être dépourvue des caractéristiques essentielles précitées.

22 — Voir points 29 et 39 ci-dessus.

54. En bref, la TVA et l'IRAP sont perçues sur la valeur ajoutée aux biens et aux services; cette situation n'est pas affectée par la circonstance que, à la différence de la TVA, l'IRAP n'est pas remboursée lorsque, exceptionnellement, de la valeur est perdue au lieu d'être ajoutée. Il découle de toute manière de la nature même de l'activité économique que de tels cas seront marginaux.

Perçue à chaque étape du processus de production et de distribution

55. Bien que la Cour se soit référée à la perception à chaque stade du processus de production et de distribution, l'article 2 de la première directive indique clairement que cette expression vise la perception au stade de chaque opération dans ce processus. Il n'est pas de la nature d'une taxe sur le chiffre d'affaires d'être perçue à des stades purement internes des activités de l'assujetti et la TVA n'est pas perçue à ces stades.

56. L'article 2 du décret législatif précise que l'IRAP s'applique «à toute opération commerciale de production ou d'échange ayant pour objet des biens et services, qui est réalisée dans l'exercice habituel d'une activité destinée à cette fin», et l'article 4, paragraphe 1, que la taxe frappe la valeur nette de la production découlant de l'activité exercée dans la région en cause.

57. La Commissione tributaria déclare à cet égard que «l'IRAP est perçue à chaque phase du processus de production ou de distribution, puisque chaque opérateur qui s'insère dans une phase du cycle, en produisant de la valeur ajoutée taxable, est élevé par la loi au rang d'assujetti».

58. L'IRAP semble ainsi se conformer au même modèle que la TVA. Elle est perçue sur les opérations commerciales de tous ceux qui exercent une activité taxable, de sorte que, lorsque les biens et services d'un opérateur sont utilisés par un autre opérateur pour ses propres fournitures de biens ou prestations de services et que ces dernières sont à leur tour utilisées par un troisième opérateur pour les besoins des opérations qu'il réalise avec le consommateur final, la taxe est perçue à chaque stade de ce processus. De nouveau, la charge est globale et ne concerne pas chaque transaction, mais il ne saurait y avoir aucun doute qu'elle s'applique à chaque stade, jusqu'au stade du commerce de détail inclus, comme le précise la première directive.

Proportionnelle au prix des biens ou services, quel que soit le nombre de transactions réalisées

59. Le juge de renvoi observe à cet égard que «la somme des IRAP perçues durant les différentes phases du cycle, de la production à la mise à la consommation, est égale au taux de l'IRAP appliqué au prix de vente de biens et de services facturé lors de la mise à la consommation. Ainsi, en dépit du fractionnement, l'IRAP finit par agir comme une taxe générale et proportionnelle sur le prix de cession à la consommation de biens et de services».

60. L'IRAP est perçue à un taux parmi deux taux existants, exprimés comme un pourcentage de l'assiette, qui sont fixés par le décret législatif mais peuvent être modifiés, dans certaines limites, par les autorités régionales compétentes [23]. L'assiette étant pour l'essentiel constituée de la valeur ajoutée par l'assujetti aux biens fournis aux services rendus, elle est donc proportionnelle à sa valeur.

61. La nature globale de l'IRAP accorde toutefois indubitablement aux opérateurs économiques une plus grande souplesse que dans le cas de la TVA. Ils peuvent moduler la façon dont ils répercutent la charge de la taxe à leurs clients ou ils peuvent même choisir de ne pas répercuter cette charge du tout. À l'opposé, la TVA doit être perçue au taux approprié et lors de chaque fourniture ou prestation.

23 — Voir point 16 ci-dessus.

62. Par conséquent, alors que le système de la TVA exige que le montant de taxe soit une proportion déterminée du prix facturé pour chaque fourniture de biens ou prestation de services, de sorte que, en termes comptables du moins, elle demeure strictement «proportionnelle, quel que soit le nombre des transactions», cela peut ne pas être strictement vrai pour l'IRAP, dont le montant, en tant que proportion du prix de chaque bien fourni ou service rendu, peut varier considérablement ou être même impossible à déterminer.

63. Nous ne considérons toutefois pas que cette question soit très pertinente pour l'appréciation d'ensemble qu'il convient d'effectuer.

64. Tout d'abord, comme l'enseigne la réalité économique, la charge d'une taxe perçue à chaque stade dans une chaîne commerciale est en général répercutée en aval dans cette chaîne.

65. Exceptionnellement et à court terme, certains opérateurs économiques peuvent avoir choisi, pour différentes raisons, d'absorber la charge de l'IRAP sans la transférer à leurs clients, mais, à long terme, il est probable que la marge de chaque opérateur s'ajuste et que la charge soit en fin de compte supportée à la fin de la chaîne.

66. En deuxième lieu, une option exactement identique en termes économiques est possible en matière de TVA. Il n'existe aucune ou peu de différences pratiques ou économiques pour l'une ou l'autre des parties à une transaction entre la situation dans laquelle un opérateur décide d'«absorber» la charge d'une taxe et celle dans laquelle il réduit sa marge bénéficiaire — ou, plus probablement sans doute, redistribue sa marge bénéficiaire entre les différentes catégories de fournitures, en fonction de la concurrence. De plus, aucune de ces deux situations n'affecte la perception de la taxe qui demeure constamment proportionnelle au prix des fournitures.

67. La Corte costituzionale a considéré dans ce contexte, dans son arrêt du 10 mai 2001, que «la charge économique de la taxe peut en fait être transférée dans le prix des biens ou services, conformément aux lois applicables au marché, ou être couverte en tout ou en partie par des choix d'organisation appropriés».

68. Dans son arrêt Careda e.a. [24], la Cour a déclaré expressément que, «pour avoir le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la directive, la taxe

24 — Arrêt du 26 juin 1997 (C-370/95 à C-372/95, Rec. p. I-3721, points 15, 18 et 26).

considérée doit *pouvoir être répercutée* sur le consommateur» [25], mais qu'il n'est pas nécessaire que la législation nationale applicable prévoie expressément qu'elle puisse être répercutée ou que sa répercussion soit consignée dans une facture ou un document en tenant lieu.

69. Si un État membre pouvait introduire ce qui est en substance une taxe sur la valeur ajoutée et échapper à l'interdiction de l'article 33 de la sixième directive en faisant en sorte que le montant de taxe ne *doive pas* nécessairement demeurer constant en tant que proportion du prix de chaque fourniture de biens ou prestation de services, cette interdiction deviendrait en effet inopérante et l'harmonisation requise par le marché intérieur pourrait être contournée [26].

Conclusion sur la compatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire

70. Nous en concluons ainsi qu'une taxe telle que l'IRAP présente les caractéristiques essentielles de la TVA et relève de l'interdiction prévue par l'article 33 de la sixième directive.

71. Il faut toutefois examiner aussi les effets concrets qu'implique cette conclusion.

Possibilité de limiter les effets de l'arrêt dans le temps

72. D'après une jurisprudence constante, les particuliers sont en droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues en violation des règles du droit communautaire [27]. Il s'avère que, si l'IRAP devait être jugée incompatible avec le droit communautaire, le droit des intéressés d'être remboursés remonterait à 48 mois en vertu des règles de procédure italiennes.

73. Le gouvernement italien a déclaré à l'audience que les montants perçus et utilisés pour financer les activités des autorités régionales durant cette période dépassent 120 milliards d'euros. Eu égard à la gravité de l'enjeu, il a alors demandé que, si l'IRAP était jugée incompatible avec l'article 33 de la sixième directive, les effets de l'arrêt soient limités dans le temps, comme ce fut le cas dans l'arrêt EKW et Wein & Co [28].

25 — Point 15, souligné par l'auteur.

26 — Voir point 10 ci-dessus.

27 — Voir, pour un exemple récent, arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 30).

28 — Arrêt précité à la note 7, points 55 à 60.

74. La Cour a jugé de façon constante que l'interprétation qu'elle donne à une disposition de droit communautaire éclaire et définit la signification et la portée de cette disposition telle qu'elle aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur.

75. Toutefois, à titre exceptionnel et par application du principe de la sécurité juridique, la Cour peut limiter la possibilité pour les intéressés d'invoquer l'interprétation donnée dans un arrêt pour remettre en cause les relations juridiques établies de bonne foi dans le passé. Avant de décider d'imposer une limitation de ce type, elle vérifie que deux conditions essentielles soient remplies, à savoir que les intéressés aient agi de bonne foi et qu'il y ait un risque de répercussions graves [29].

76. S'agissant de la bonne foi, la Cour a en particulier tenu compte de l'attitude adoptée par la Commission à l'égard de la législation de l'État membre. Elle a par exemple reconnu qu'un État membre peut faire valoir que la Commission a omis d'introduire un recours en manquement à son encontre. Un État membre doit à plus forte raison pouvoir invoquer le fait que la Commission a explicitement reconnu la compatibilité de sa législation avec le droit communautaire.

77. En l'occurrence, le gouvernement italien se base sur le fait que la législation en cause a été notifiée à la Commission à l'état de projet (elle était désignée comme étant l'IREP à cette époque) et que, dans une réponse du 10 mars 1997, que ce gouvernement a produite avec d'autres documents à l'audience, le directeur général responsable des questions douanières et d'impôts indirects a écrit: «en ce qui concerne [...] l'IREP, je puis vous informer, après avoir examiné attentivement les documents fournis, que, en l'état, cette proposition de taxe ne semble pas incompatible avec le droit applicable en matière de taxes sur la valeur ajoutée. Je me réserve néanmoins le droit de la réexaminer à la lumière des amendements et/ou des mesures d'exécution qui seraient adoptées».

78. Au regard de cette lettre et de l'absence de toute critique ultérieure de la Commission, le gouvernement italien considère qu'il était en droit de conclure que la taxe n'était pas incompatible avec le droit communautaire. L'agent de la Commission a toutefois fait valoir à l'audience que la lettre reflétait uniquement un point de vue provisoire des services de la Commission et que cette dernière n'avait jamais adopté de position définitive elle-même. Le greffe a par la suite envoyé les documents produits à l'audience à la Commission pour qu'elle les commente éventuellement, mais elle n'a rien ajouté sur ce point.

79. En ce qui concerne le risque de répercussions graves, le gouvernement italien

29 — Voir, dernièrement, arrêt du 15 mars 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119, points 66 à 69).

évoque les montants considérables que représenteraient potentiellement les demandes de remboursement de ce qui constitue, aujourd'hui, la principale sinon la seule source de revenus des régions, ainsi que les effets catastrophiques que ces remboursements auraient par conséquent sur le financement régional.

80. Il nous semble qu'il existe un argument de poids qui plaide en faveur d'une limitation dans le temps des effets d'un arrêt qui déclarerait l'IRAP incompatible avec le droit communautaire. Nous ne sommes pas persuadé par les allégations de la Commission sur la portée qu'il faut accorder à la lettre du 10 mars 1997; elle était rédigée dans des termes dépourvus d'ambiguïté, signée par le directeur général compétent et n'a été suivie d'aucune autre action de la part de la Commission. De surcroît, le risque de répercussions graves est bien réel; pour reprendre les termes de l'arrêt EKW et Wein & Co [30], un arrêt dont les effets ne seraient pas limités dans le temps pourrait «bouleverser rétroactivement le système de financement des régions italiennes».

81. Il faut cependant déterminer dans ce cas la date à laquelle il pourrait être approprié de fixer la limite des effets dans le temps.

82. Conformément à sa pratique constante dans de telles hypothèses, la Cour a exclu dans son arrêt EKW et Wein & Co que celui-ci soit invoqué à l'appui de demandes de remboursement de taxes payées ou devenues exigibles «avant la date du présent arrêt, sauf par les demandeurs qui ont, avant cette date, introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalent».

83. Il est cependant apparu par la suite que toutes les autorités régionales concernées par cette affaire avaient modifié leur législation fiscale de façon à limiter considérablement les possibilités de succès de telles demandes, même pour les intéressés ayant déjà engagé un recours. Dans tous les cas, ces modifications ont été apportées après la présentation des conclusions dans l'affaire EKW et Wein & Co et, à l'exception d'un seul d'entre eux, avant le prononcé de l'arrêt [31].

84. En l'espèce, le problème est différent. On lit dans la presse italienne qu'un grand nombre d'opérateurs tentent déjà ou sont encouragés à obtenir le remboursement des sommes payées au titre de l'IRAP dans l'espoir d'une décision favorable de la Cour.

85. Dès lors, eu égard à l'effet des différentes tactiques qui ont été ou peuvent encore être mises en œuvre dans l'hypothèse où la Cour

30 — Précité à la note 7, point 59.

31 — Voir arrêt du 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a. (C-147/01, Rec. p. I-11365, points 11 et suiv.).

constaterait l'incompatibilité de l'IRAP et du danger de très graves perturbations du financement régional — probablement sans aucun bénéfice global à long terme pour les contribuables, puisque toute source de financement qui se tarit doit sans doute être compensée par d'autres mesures fiscales —, il pourrait être indiqué d'envisager une approche différente de celle adoptée dans l'arrêt EKW et Wein & Co et dans d'autres affaires.

86. L'une de ces approches pourrait être inspirée par celle adoptée fréquemment par la Cour constitutionnelle allemande — une déclaration d'incompatibilité assortie de la fixation d'une date future avant laquelle les particuliers ne peuvent pas invoquer cette incompatibilité dans un recours dirigé contre l'État, la date en question étant choisie de façon à laisser suffisamment de temps pour qu'une nouvelle législation soit adoptée.

87. Pour la Cour, faire une telle démarche serait une innovation considérable. De telles innovations ont cependant vu le jour dans le passé. La Cour a accompli une démarche nouvelle lorsque, par exemple, elle a limité en 1976 dans son arrêt Defrenne [32] l'effet de l'interprétation qu'elle avait donnée à un article du traité. On peut citer d'autres innovations, d'abord en 1980, lorsque, dans l'affaire Providence agricole de la Champagne [33], la Cour a appliqué le deuxième alinéa de ce qui est devenu l'article 231 CE par analogie dans une procédure préjudicielle en limitant les effets rétroactifs de son arrêt qui déclarait que certains règlements de la Commission étaient nuls et, en 1988 ensuite, dans son arrêt Van Landschoot [34], lorsqu'elle a franchi un pas supplémentaire en maintenant les effets d'une disposition communautaire nulle jusqu'à son remplacement par une règle valable.

88. Dans le présent cas d'espèce, toutefois, il peut être difficile pour la Cour de se prononcer sur la limitation adéquate des effets dans le temps, en particulier dans la mesure où l'abandon de son approche habituelle n'a été ni discuté durant la procédure ni demandé par le gouvernement italien. Au regard des difficultés qu'implique le choix de la limitation appropriée, il peut être souhaitable que la Cour ordonne la réouverture de la procédure orale pour examiner d'autres arguments sur ce point.

32 — Arrêt du 8 avril 1976 (43/75, Rec. p. 455, points 69 à 75).

33 — Arrêt du 15 octobre 1980 (4/79, Rec. p. 2823, points 42 à 46), et dans deux autres arrêts rendus le même jour dans des affaires liées — arrêts Maïseries de Beauce (109/79, Rec. p. 2883, points 42 à 46), et Roquette Frères (145/79, Rec. p. 2917, points 50 à 52).

34 — Arrêt du 29 juin 1988 (300/86, Rec. p. 3443, points 22 à 24).

Conclusion

89. Nous considérons par conséquent qu'il y a lieu de répondre comme suit à la question posée par la Commissione tributaria di Cremona:

«Une taxe nationale, telle que l'imposta regionale sulle attività produttive, qui:

— est perçue à charge de toutes les personnes physiques et morales exerçant régulièrement des activités en vue de produire ou d'échanger des biens ou de prester des services,

— frappe la différence entre les revenus et les coûts de l'activité taxable,

— est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution qui correspond à une ou plusieurs livraisons de biens ou de prestations de services par un assujetti, et

— impose à chacun de ces stades une charge qui est globalement proportionnelle au prix auquel les biens ou les services sont vendus

doit être considérée comme une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe ajoutée: assiette uniforme.»

90. Toutefois, pour ceux qui souhaiteraient l'invoquer, il y aurait lieu de limiter les effets de l'arrêt dans le temps par référence à une date à fixer par la Cour.