Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

29 mars 2012 *

«Fiscalité — TVA — Article 4, paragraphe 3, TUE — Sixième directive — Articles 2 et 22 — Clôture automatique des procédures pendantes devant la juridiction fiscale de troisième instance»

Dans l'affaire C-500/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (Italie), par décision du 22 septembre 2010, parvenue à la Cour le 19 octobre 2010, dans la procédure

Ufficio IVA di Piacenza

contre

Belvedere Costruzioni Srl,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, Mme A. Prechal, M. L. Bay Larsen, Mme C. Toader et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 septembre 2011,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,

— pour la Commission européenne, par M. E. Traversa et Mme L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 novembre 2011,

rend le présent

* Langue de procédure: l'italien.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 3, TUE et des articles 2 et 22 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 sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Ufficio IVA di Piacenza (Bureau de la TVA de Plaisance) à Belvedere Costruzioni Srl (ci-après «Belvedere Costruzioni») au sujet d'un redressement de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au titre de l'année 1982.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 En vertu de l'article 2 de la sixième directive, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, ainsi que les importations de biens.

4 L'article 22 de la sixième directive dispose:

«[...]

4. Tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres […]

[...]

5. Tout assujetti doit payer le montant net de la [TVA] lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

[...]

8. […] les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

[...]»

Le droit national

5 L'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010 (GURI n° 71, du 26 mars 2010), converti, avec modifications, en loi n° 73/2010 (GURI n° 120, du 25 mai 2010, ci-après le «décret-loi n° 40/2010»), est libellé comme suit:

«Afin de limiter la durée des procès en matière fiscale, eu égard au principe de durée raisonnable des procès, au sens de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales[, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la 'CEDH')], ratifiée par la loi n° 848 du 4 août 1955, et eu égard notamment au non-respect du délai raisonnable visé à l'article 6, paragraphe 1, de la convention précitée, les procédures en matière fiscale qui tirent leur origine de recours inscrits au rôle en première instance, qui sont pendantes, à la date d'entrée en vigueur de la

loi de conversion du présent décret, depuis plus de dix ans, et pour lesquelles l'administration des finances de l'État a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, sont clôturées selon les modalités suivantes:

a) les procédures en matière fiscale pendantes devant la Commissione tributaria centrale, à l'exception de celles ayant pour objet des demandes de remboursement, sont automatiquement clôturées par décision prise par le président de chambre ou par tout autre membre délégué. […]

[…]»

6 La loi nº 73/2010, qui a converti en loi le décret-loi nº 40/2010, est entrée en vigueur le 26 mai 2010.

7 La Commissione tributaria centrale, exerçant les fonctions de juge de troisième instance en matière fiscale, a été supprimée par le décret législatif nº 545/1992 (GURI nº 9, du 13 janvier 1993) à compter du 1er avril 1996. Elle poursuit cependant son activité jusqu'à l'épuisement des procédures introduites devant elle avant cette date.

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 Dans sa déclaration annuelle de TVA pour l'année 1982, Belvedere Costruzioni a déduit un crédit d'impôt de 22 264 000 ITL désigné comme un crédit résultant de la déclaration au titre de l'année 1981. Le 12 août 1985, l'Ufficio IVA di Piacenza, estimant que la déclaration de TVA pour l'année 1981 était tardive et qu'il était dès lors impossible de déduire ce crédit d'impôt dans le cadre de la déclaration de TVA au titre de l'année 1982, a notifié à cette société un avis de redressement.

9 Belvedere Costruzioni a introduit un recours contre cet avis devant la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza (commission fiscale de premier ressort de Plaisance) en faisant valoir que le crédit d'impôt litigieux ne résultait pas de la différence entre la taxe inscrite «au débit» sur les ventes et la taxe inscrite «au crédit» sur les achats concernant les opérations imposables effectuées au cours de l'année 1981, mais représentait une partie du crédit d'impôt mentionné dans sa déclaration pour l'année 1980. Elle soutenait que, au regard de la législation nationale pertinente, son droit de déduire ce crédit d'impôt n'était pas éteint, tandis que l'Ufficio IVA di Piacenza prétendait le contraire.

10 La Commissione tributaria di primo grado di Piacenza a fait droit à ce recours par décision du 10 octobre 1986, laquelle a été confirmée par décision de la Commissione tributaria di secondo grado (commission fiscale d'appel) en date du 28 mai 1990 à la suite de l'appel interjeté par ledit Ufficio IVA. Ce dernier a alors formé un pourvoi contre cette décision devant la juridiction de renvoi.

11 Dans la décision de renvoi, la Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, expose que, l'administration fiscale ayant succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, elle devrait faire application de l'article 3, paragraphe 2 bis, sous a), du décret-loi nº 40/2010, ce qui aurait pour conséquence que passe en force de chose jugée la décision du deuxième degré de juridiction et l'extinction de la créance revendiquée par l'administration fiscale devant les trois degrés de juridiction.

12 Elle estime cependant que l'application de cette disposition est susceptible d'entraîner une violation de l'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que des articles 2 et 22 de la sixième directive, tels qu'ils ont été interprétés dans l'arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, Rec. p. I-5457), dès lors qu'elle ferait définitivement obstacle au recouvrement de la créance de TVA dont l'administration fiscale demande expressément la constatation par voie judiciaire. Cela constituerait en effet, selon elle, une violation de l'obligation de l'État italien de garantir le prélèvement efficace des ressources propres de l'Union européenne.

13 C'est dans ces circonstances que la Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 10 […] CE, désormais article 4 […] TUE, et les articles 2 et 22 de la sixième directive […] s'opposent-ils à une réglementation de l'État italien, figurant à l'article 3, paragraphe 2 bis, du [décret-loi nº 40/2010], qui interdit à la juridiction compétente en matière fiscale de se prononcer sur l'existence d'une créance fiscale réclamée en temps utile par l'administration au moyen d'un pourvoi formé contre une décision défavorable, et qui prévoit ainsi, en substance, la renonciation totale au crédit de TVA litigieux lorsque l'inexistence de ce dernier a été constatée devant deux degrés de juridiction, sans aucun paiement, pas même partiel, du crédit en cause par le contribuable bénéficiant de la renonciation?»

Sur la question préjudicielle

14 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 3, TUE et les articles 2 et 22 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application, en matière de TVA, d'une disposition nationale qui prévoit la clôture automatique des procédures pendantes devant la juridiction fiscale de troisième instance, lorsque ces procédures ont pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, ladite clôture automatique ayant pour conséquences que passe en force de chose jugée la décision du deuxième degré de juridiction et l'extinction de la créance revendiquée par l'administration.

Sur la recevabilité

15 Le gouvernement italien estime que cette question est irrecevable. La juridiction de renvoi a, selon lui, manqué à l'obligation de fournir à la Cour tous les éléments de fait et de droit permettant de comprendre la raison pour laquelle elle considère que l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi nº 40/2010 comporterait une renonciation de l'administration fiscale à son pouvoir de vérification des opérations imposables. En l'absence d'analyse de cet article dans la décision de renvoi, la question serait manifestement abstraite et hypothétique.

16 À cet égard, il convient de rappeler qu'une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale ne saurait être déclarée irrecevable que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 61, ainsi que du 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-2497, point 17).

17 S'agissant plus particulièrement des informations qui doivent être fournies à la Cour dans le cadre d'une décision de renvoi, celles-ci ne servent pas seulement à permettre à la Cour d'apporter des réponses utiles à la juridiction de renvoi, mais doivent également donner aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne. Il résulte d'une jurisprudence constante que, à ces fins, il est, d'une part, nécessaire que le juge national définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées. D'autre part, la décision de renvoi doit indiquer les raisons précises qui ont conduit le juge national à s'interroger sur l'interprétation du droit de l'Union et à estimer nécessaire de poser des questions préjudicielles à la Cour (arrêt du 8 septembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International, C-42/07, Rec. p. I-7633, point 40 et jurisprudence citée).

18 En l'occurrence, la décision de renvoi contient un exposé des faits à l'origine du litige au principal et du droit national pertinent, à savoir l'article 3, paragraphe 2 bis, sous a), du décret-loi nº 40/2010. Elle indique, en outre, les raisons qui ont conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur la compatibilité de cet article avec le droit de l'Union et à estimer nécessaire de poser une question préjudicielle à la Cour. Loin d'être abstraite et de nature hypothétique, cette question paraît déterminante pour la résolution du litige au principal dès lors que, selon l'analyse faite de cette disposition par la juridiction de renvoi, il lui appartiendrait de clore le litige sans avoir à se prononcer sur le bien-fondé de la décision contestée devant elle.

19 Partant, la question préjudicielle doit être considérée comme recevable.

Sur le fond

20 Ainsi que la Cour l'a rappelé au point 37 de l'arrêt Commission/Italie, précité, il découle des articles 2 et 22 de la sixième directive ainsi que de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire. À cet égard, les États membres sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû.

21 Dans le cadre du système commun de TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis et ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent (arrêt Commission/Italie, précité, point 38).

22 Cette latitude est néanmoins limitée par l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union et par celle de ne pas créer de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis, que ce soit au sein de l'un des États membres ou dans l'ensemble de ceux-ci. La sixième directive doit être interprétée conformément au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, selon lequel des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en matière de perception de la TVA. Toute action des États membres concernant le prélèvement de la TVA doit respecter ce principe (arrêt Commission/Italie, précité, point 39).

23 Toutefois, en premier lieu, l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources de l'Union ne saurait aller à l'encontre du respect du principe du délai raisonnable de jugement, qui, en vertu de l'article 47, deuxième alinéa, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, s'impose aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union et dont la protection s'impose également en vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH.

24 En l'occurrence, il convient de souligner que l'article 3, paragraphe 2 bis, sous a), du décret-loi nº 40/2010 prévoit la clôture des seules procédures en matière fiscale dont la durée depuis l'introduction du recours en première instance est supérieure à dix ans à la date d'entrée en vigueur de cette disposition, et qu'il poursuit l'objectif, ainsi qu'il résulte de son libellé même, de remédier à la violation du respect du délai raisonnable prévu à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH. Il ressort par ailleurs des observations transmises à la Cour que l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi nº 40/2010 est entré en vigueur plus de quatorze ans après la date limite à laquelle des recours pouvaient être déposés devant la Commissione tributaria centrale, de sorte que toutes les procédures encore pendantes devant cette juridiction ont, de fait, atteint une durée supérieure à quatorze ans.

25 Les faits de l'affaire au principal, qui remontent à une trentaine d'années, attestent que la durée de certaines de ces procédures a même atteint un nombre d'années considérablement plus élevé. Or, une telle durée de procédure est a priori susceptible de porter atteinte, en soi, au respect du principe du délai raisonnable ainsi, d'ailleurs, qu'à l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union.

26 En second lieu, il apparaît qu'une telle mesure n'est pas comparable à celles en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Italie, précité. En effet, ainsi que le relève Mme l'avocat général aux points 36 et 37 de ses conclusions, les mesures en cause dans cette affaire étaient intervenues très peu de temps après l'expiration des délais impartis pour acquitter les montants de la TVA normalement dus et permettaient ainsi aux assujettis concernés d'échapper à tout contrôle de l'administration fiscale. La Cour a jugé qu'elles constituaient une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours d'une série de périodes d'imposition. Or, il découle de ce qui est énoncé aux points 24 et 25 du présent arrêt que la mesure contenue à l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010 constitue non pas une renonciation générale à la perception de la TVA pour une période donnée, mais une disposition exceptionnelle visant à faire respecter le principe du délai raisonnable en clôturant les procédures les plus anciennes pendantes devant la juridiction fiscale de troisième instance, avec pour conséquence que la décision du deuxième degré de juridiction passe en force de chose jugée.

27 En outre, en raison de son caractère ponctuel et limité, du fait de ses conditions d'application, une telle mesure ne crée pas de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis dans leur ensemble et, partant, ne porte pas atteinte au principe de neutralité fiscale.

28 En conséquence, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 4, paragraphe 3, TUE et les articles 2 et 22 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'application, en matière de TVA, d'une disposition nationale exceptionnelle, telle que celle en cause au principal, qui prévoit la clôture automatique des procédures pendantes devant la juridiction fiscale de troisième instance, lorsque ces procédures ont pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans, et en pratique plus de quatorze ans, avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, ladite clôture automatique ayant pour conséquences que passe en force de chose jugée la décision du deuxième degré de juridiction et l'extinction de la créance revendiquée par l'administration fiscale.

Sur les dépens

29 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

L'article 4, paragraphe 3, TUE et les articles 2 et 22 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 sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'application, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'une disposition nationale exceptionnelle, telle que celle en cause au principal, qui prévoit la clôture automatique des procédures pendantes devant la juridiction fiscale de troisième instance, lorsque ces procédures ont pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans, et en pratique plus de quatorze ans, avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, ladite clôture automatique ayant pour conséquences que passe en force de chose jugée la décision du deuxième degré de juridiction et l'extinction de la créance revendiquée par l'administration fiscale.

Signatures