

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

11 décembre 2008 (*)

«Manquement d'État – Article 10 CE – Directive 2006/112/CE – Sixième directive TVA – Obligations en régime intérieur – Contrôle des opérations imposables – Amnistie»

Dans l'affaire C-174/07,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 30 mars 2007,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. E. Traversa et Mme M. Afonso, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République italienne, représentée par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. A. Tizzano et A. Borg Barthet (rapporteur),
juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en étendant, par l'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350, concernant les dispositions pour la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances pour 2004) [legge n. 350, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)], du 24 décembre 2003 (supplément ordinaire n° 196/L à la GURI n° 299, du 27 décembre 2003, ci-après la «loi n° 350/2003»), à l'année 2002 l'amnistie fiscale prévue aux articles 8 et 9 de la loi n° 289, concernant les dispositions pour la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances pour 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)], du 27 décembre 2002 (supplément ordinaire n° 240/L à la GURI n° 305, du 31 décembre 2002, ci-après la «loi n° 289/2002»), et en prévoyant, par conséquent, d'une manière expresse et générale la renonciation à la vérification des opérations imposables effectuées au cours de la période d'imposition relative

à l'année 2002, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions des articles 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), et 193 à 273 du titre XI de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), qui ont remplacé à partir du 1er janvier 2007 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), ainsi que de l'article 10 CE.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 L'article 2, points 1 et 2, de la sixième directive disposait:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée [(ci-après la «TVA»)]:

1. 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;
2. les importations de biens.»

3 L'article 22 de la sixième directive disposait:

«[...]

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.

[...]»

4 L'article 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), de la directive 2006/112, laquelle a remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la sixième directive, dispose:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

- a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]

- c) les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

d) les importations de biens.»

5 Aux termes de l'article 206 de la directive 2006/112:

«Tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

[...]»

6 Selon l'article 250, paragraphe 1, de la directive 2006/112:

«Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.»

7 L'article 252 de la directive 2006/112 prévoit:

«1. La déclaration de TVA doit être déposée dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut dépasser de plus de deux mois le terme de chaque période imposable.

2. Les États membres fixent la durée de la période imposable à un, deux ou trois mois.

Les États membres peuvent toutefois fixer des durées différentes pour autant qu'elles n'excèdent pas un an.»

8 Aux termes de l'article 273 de la directive 2006/112:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

La réglementation nationale

La loi n° 289/2002

9 Les articles 8 et 9 de la loi n° 289/2002, qui régissent respectivement la «Déclaration complémentaire des éléments d'imposition pour les années précédentes» et le «Règlement automatique pour les années précédentes», concernent tant la TVA que d'autres taxes et prélèvements obligatoires.

— L'article 8 de la loi n° 289/2002

10 En substance, l'article 8 de la loi n° 289/2002 prévoit la possibilité pour les assujettis de présenter une déclaration complémentaire de TVA afin de rectifier les déclarations déjà présentées au titre des périodes imposables comprises entre les années 1998 et 2001.

11 En vertu de l'article 8, paragraphe 6, de cette loi, la présentation d'une déclaration complémentaire de TVA entraîne, en ce qui concerne des montants équivalents à la TVA majorée, résultant de cette déclaration augmentée de 100 %, soit un montant de la TVA due équivalent au

double de celui déclaré par l'assujetti, l'extinction des sanctions administratives fiscales, l'exclusion de l'application de sanctions pénales au contribuable concerné pour certaines infractions fiscales et de droit commun ainsi que l'exclusion de tout contrôle fiscal.

12 L'article 8, paragraphe 9, de ladite loi permet à certains assujettis d'être exemptés de toute vérification autre que celle portant sur la cohérence de leurs déclarations complémentaires.

13 L'article 8, paragraphe 10, de la loi n° 289/2002 prévoit que certaines catégories d'assujettis ne peuvent toutefois bénéficier des dispositions de cet article 8.

– L'article 9 de la loi n° 289/2002

14 L'article 9 de la loi n° 289/2002 porte sur le «Règlement automatique pour les années précédentes». Les périodes imposables couvertes par ledit règlement automatique sont les mêmes que celles qui sont visées à l'article 8 de la loi n° 289/2002.

15 Aux termes de la circulaire n° 12/2003 de l'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (Agence des impôts et taxes – Direction générale de la réglementation et du contentieux), du 21 février 2003, la déclaration aux fins de ce règlement automatique, prévue à l'article 9 de la loi n° 289/2002, a pour objet, à la différence de la déclaration complémentaire de TVA prévue à l'article 8 de la même loi, non pas la déclaration de montants imposables additionnels, mais la présentation des données permettant de déterminer les montants devant être versés aux fins de l'obtention du bénéfice de l'amnistie.

16 Selon l'article 9, paragraphe 10, sous b) et c), de ladite loi, le règlement automatique aux fins de la TVA entraîne, pour le contribuable concerné, l'extinction des sanctions administratives fiscales, l'exclusion de l'application de sanctions pénales pour certaines infractions fiscales et non fiscales liées aux précédentes, ainsi que l'exclusion de tout contrôle fiscal.

17 En vertu de l'article 9, paragraphe 14, de la loi n° 289/2002, certaines catégories d'assujettis sont exclues du bénéfice dudit règlement automatique.

La loi n° 350/2003

18 L'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350/2003 dispose notamment:

«Les dispositions des articles 7, 8 et 9 de la loi n° 289/2002 s'appliquent également, selon les mêmes modalités qui y sont respectivement décrites, à la période d'imposition en cours au 31 décembre 2002, pour laquelle les déclarations ont été présentées le 31 octobre 2003 au plus tard, avec réalisation du versement le 16 mars 2004 au plus tard et conformément aux dispositions supplémentaires suivantes:

[...]»

La procédure précontentieuse

19 Estimant que l'extension de l'application des articles 8 et 9 de la loi n° 289/2002 à la période d'imposition relative à l'année 2002, opérée par l'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350/2003, est incompatible avec les articles 2 et 22 de la sixième directive ainsi qu'avec l'article 10 CE, la Commission a, conformément à la procédure prévue à l'article 226 CE, adressé à la République italienne une lettre de mise en demeure datée du 28 juin 2006.

20 Par une lettre du 11 septembre 2006, cet État membre a contesté l'incompatibilité invoquée par la Commission.

21 Insatisfaite de la réponse fournie par la République italienne, la Commission a adressé à cet État membre, par lettre du 12 décembre 2006, un avis motivé l'invitant à se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa réception.

22 Dans sa réponse du 12 février 2007 audit avis motivé, la République italienne a de nouveau contesté l'existence d'une telle incompatibilité.

23 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

24 Dans sa requête, la Commission a renvoyé à l'argumentation qu'elle a développée dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, non encore publié au Recueil).

25 Elle a cependant rappelé les points essentiels de son analyse ainsi que certains aspects spécifiques de la réglementation communautaire en matière de TVA, notamment à la lumière de l'arrêt du 28 septembre 2006, Commission/Autriche (C-128/05, Rec. p. I-9265).

26 À cet égard, la Commission a soutenu qu'il découle de cet arrêt que, d'une manière générale, un État membre n'a pas le pouvoir de simplifier les modalités de perception de la TVA au point de mettre en péril, voire d'exclure, l'application de cette taxe à une catégorie entière d'opérations imposables.

27 Dans son mémoire en défense, la République italienne a elle aussi opéré un renvoi à son argumentation dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Italie, précité, et s'est limitée à la présentation de quelques éléments supplémentaires.

28 Elle a fait notamment valoir que l'arrêt Commission/Autriche, précité, n'est pas pertinent en l'espèce dans la mesure où la réglementation nationale en cause dans cette affaire avait pour effet de soustraire totalement une catégorie d'assujettis à leurs obligations de déclaration et de versement de la TVA en liaison avec des opérations futures, alors que tel ne serait pas le cas s'agissant des dispositions de la réglementation italienne en cause.

Appréciation de la Cour

Sur la recevabilité

29 À titre liminaire, il convient de relever que, ainsi qu'il ressort des conclusions de sa requête, la Commission vise à faire constater que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 2006/112 notamment, alors que, dans la lettre de mise en demeure et dans l'avis motivé qu'elle a adressés à cet État membre, elle s'est fondée sur les dispositions de la sixième directive.

30 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'existence d'un manquement dans le cadre d'un recours fondé sur l'article 226 CE doit être appréciée au regard de la législation communautaire en vigueur au terme du délai que la Commission a imparti à l'État membre en cause pour se conformer à son avis motivé (arrêts du 10 septembre 1996,

Commission/Allemagne, C-61/94, Rec. p. I-3989, point 42; du 9 novembre 1999, Commission/Italie, C-365/97, Rec. p. I-7773, point 32, et du 5 octobre 2006, Commission/Belgique, C-275/04, Rec. p. I-9883, point 34).

31 Toutefois, si les conclusions contenues dans la requête ne sauraient en principe être étendues au-delà des manquements allégués dans le dispositif de l'avis motivé et dans la lettre de mise en demeure, il n'en demeure pas moins que la Commission est recevable à faire constater un manquement aux obligations qui trouvent leur origine dans la version initiale d'un acte communautaire, par la suite modifiée ou abrogée, qui ont été maintenues par de nouvelles dispositions (arrêt Commission/Belgique, précité, point 35).

32 En l'espèce, il est constant que les obligations résultant des articles 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), ainsi que 193 à 273 de la directive 2006/112 étaient déjà applicables en vertu des articles 2, paragraphes 1 et 2, ainsi que 22 de la sixième directive.

33 Partant, la Commission est recevable à faire constater que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), ainsi que 193 à 273 de la directive 2006/112.

Sur le fond

34 À titre liminaire, il convient de rappeler que, au point 53 et dans le dispositif de l'arrêt Commission/Italie, précité, la Cour a constaté que, en prévoyant, aux articles 8 et 9 de la loi n° 289/2002, une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours d'une série de périodes d'imposition, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2 et 22 de la sixième directive, ainsi que de l'article 10 CE.

35 En l'espèce, il est constant que l'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350/2003 étend, notamment, l'application des dispositions des articles 8 et 9 de la loi n° 289/2002, concernant les périodes d'imposition relatives aux années 1998 à 2001, à la période d'imposition relative à l'année 2002.

36 Il s'ensuit que, pour les mêmes raisons que celles exposées dans l'arrêt Commission/Italie, précité, le présent recours doit être accueilli.

37 Partant, il convient de constater que, en étendant, par l'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350/2003, à l'année 2002 l'amnistie fiscale prévue aux articles 8 et 9 de la loi n° 289/2002, et en prévoyant, par conséquent, une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours de la période d'imposition relative à l'année 2002, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions des articles 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), et 193 à 273 de la directive 2006/112, qui ont remplacé à partir du 1^{er} janvier 2007, les articles 2 et 22 de la sixième directive, ainsi que de l'article 10 CE.

Sur les dépens

38 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République italienne et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il convient de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) déclare et arrête:

1) **En étendant, par l'article 2, paragraphe 44, de la loi n° 350, concernant les dispositions pour la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances pour 2004) [legge n. 350, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale**

dello Stato (legge finanziaria 2004)], du 24 décembre 2003, à l'année 2002 l'amnistie fiscale prévue aux articles 8 et 9 de la loi n° 289, concernant les dispositions pour la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances pour 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)], du 27 décembre 2002, et en prévoyant, par conséquent, une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours de la période d'imposition relative à l'année 2002, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions des articles 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), et 193 à 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui ont remplacé à partir du 1er janvier 2007, 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, ainsi que de l'article 10 CE.

2) La République italienne est condamnée aux dépens.

Signatures

* Langue de procédure: l'italien.