

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
24 octobre 1996 ^{*}

Dans l'affaire C-217/94,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano (Italie) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Eismann Alto Adige Srl

et

Ufficio IVA di Bolzano,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 22, paragraphe 8, 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), dans sa version résultant de l'article 28 nonies introduit 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/CEE (JO L 376, p. 1),

^{*} Langue de procédure: l'italien.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. G. F. Mancini, président de chambre, C. N. Kakouris et G. Hirsch (rapporteur), juges,

avocat général: M. M. B. Elmer,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Eismann Alto Adige Srl, par M^e Francesco Cimmino, avocat au barreau de Milan,
- pour le gouvernement italien, par M. le professeur Umberto Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement portugais, par MM. Luís Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des affaires européennes, et Angelo Cortesão de Seíça Neves, membre du même service, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales des parties à l'audience du 14 mars 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 2 mai 1996,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 12 juillet 1994, parvenue à la Cour le 27 juillet suivant, la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 22, paragraphe 8, 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 »), dans sa version résultant de l'article 28 nonies introduit 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/CEE (JO L 376, p. 1).
- 2 Cette question a été posée dans le cadre de recours formés par Eismann Alto Adige Srl (ci-après « Eismann »), ayant son siège à Laives (Italie), à l'encontre d'avis de l'Ufficio IVA di Bolzano (bureau de la TVA de Bolzano), lui infligeant des sanctions pécuniaires pour avoir transporté des marchandises sur le territoire italien sans respecter certaines formalités imposées par la loi italienne.

- 3 En Italie, en vertu des articles 1^{er} et 2 du décret n° 627 du président de la République du 6 octobre 1978 (ci-après le « DPR »), toutes les marchandises devaient, pour faciliter les contrôles fiscaux, être accompagnées d'un bulletin d'accompagnement pendant leur transport.
- 4 A la suite de l'abolition, par la directive 91/680, des frontières fiscales entre les États membres le 1^{er} janvier 1993, le ministère des Finances italien a précisé, dans une circulaire du 5 janvier 1993, que l'obligation d'émettre le document d'accompagnement prévu par le DPR était supprimée pour les marchandises faisant l'objet d'échanges intracommunautaires, mais qu'elle était maintenue pour le trafic intérieur et les échanges avec les pays tiers.
- 5 L'article 1^{er}, point 22, de la directive 91/680 a inséré, dans la sixième directive, le titre XVI bis, intitulé « Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres » et comportant les articles 28 bis à 28 quaterdecies.
- 6 L'article 28 nonies, combiné avec l'article 28 terdecies, dispose que l'article 22 de la sixième directive est remplacé par un texte nouveau pour la période d'application du régime transitoire entrant en vigueur le 1^{er} janvier 1993 et applicable jusqu'à l'entrée en vigueur du régime définitif.
- 7 Les paragraphes 1 à 7 de l'article 22, dans la version transitoire, imposent aux redevables des obligations relatives à certaines formalités telles que celle consistant à déposer des déclarations et des états récapitulatifs. Le paragraphe 8 ajoute:

« 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, 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 ».

8 Eismann vend des produits alimentaires à domicile. A cette fin, elle a recours à des vendeurs qui se rendent, avec le camion chargé de la marchandise destinée à la vente, au domicile des consommateurs privés potentiels.

9 A la suite de contrôles, l'Ufficio IVA di Bolzano a notifié à Eismann une série d'avis lui infligeant des sanctions pécuniaires pour ne pas avoir — ou avoir, mais de manière inexacte — établi des bulletins d'accompagnement pour des marchandises transportées à l'intérieur du territoire italien.

10 Eismann a alors introduit, devant la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, plusieurs recours en vue d'obtenir l'annulation de ces sanctions pécuniaires. A l'appui de ces recours, elle a notamment soutenu que l'obligation d'émettre des bulletins d'accompagnement pour les marchandises transportées sur le territoire national était incompatible avec les dispositions communautaires relatives à l'abolition des frontières fiscales entre les États membres et, en particulier, avec l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa version transitoire.

11 Estimant que la solution du litige dépendait de l'interprétation à donner à cette disposition, la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano a sursis à statuer et a invité la Cour à se prononcer à titre préjudiciel sur la question suivante:

« Le fait, pour l'Italie, d'appliquer, à partir du 1. 1. 1993, les dispositions prévues par le décret n° 627 du président de la République uniquement aux échanges internes et non aux échanges entre États membres est-il contraire au principe d'égalité tel qu'il figure dans le texte modifié du paragraphe 8 de l'article 22 de la sixième directive CEE du 17. 5. 1977 ? »

Sur la recevabilité de la question préjudicielle

- 12 Le gouvernement italien soutient que la question préjudicielle est irrecevable parce qu'elle serait manifestement dénuée de pertinence pour la solution du litige au principal. Eismann aurait en effet fait valoir qu'elle avait effectué des ventes dites « au détail » et non pas des ventes dites « par tournées ». Or, selon l'article 4 du DPR, pour les marchandises vendues au détail, il n'y aurait pas lieu d'émettre un bulletin d'accompagnement.
- 13 Cette argumentation ne saurait être retenue.
- 14 En effet, selon une jurisprudence constante, il appartient aux seules juridictions nationales qui sont saisies du litige et qui doivent assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement que la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour (voir, notamment, arrêt du 14 décembre 1995, *Banchero*, C-387/93, Rec. p. I-4663, point 15). En l'espèce, il ressort du dossier que le juge national ainsi que l'Ufficio IVA di Bolzano ont considéré qu'Eismann était obligée, en vertu du DPR dont l'interprétation incombe au juge national, d'établir des documents d'accompagnement. Dans ces conditions, la question préjudicielle est recevable.

Sur la question préjudicielle

- 15 Par sa question, la juridiction nationale demande en substance si le principe d'égalité de traitement figurant à l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa version transitoire, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une règle nationale impose l'émission de documents d'accompagnement pour les

marchandises transportées exclusivement à l'intérieur de l'État membre concerné, alors qu'une telle obligation n'existe pas pour les échanges entre les États membres.

- 16 Selon une jurisprudence constante, pour l'interprétation d'une disposition du droit communautaire, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir arrêt du 2 juin 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Rec. p. I-2305, point 21).
- 17 S'agissant du contexte de l'article 22, paragraphe 8, et de ses objectifs, il y a lieu de relever que cette disposition fait partie du titre XVI bis de la sixième directive, inséré par la directive 91/680. Or, les dispositions de ce titre relatif au régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres visent essentiellement à réglementer les échanges entre les États membres et non pas les opérations qui ont lieu à l'intérieur d'un seul État membre.
- 18 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a souligné au point 34 de ses conclusions, il ressort de ses trois premiers considérants que la directive 91/680 vise principalement à la réalisation du marché intérieur, à l'élimination des frontières fiscales entre les États membres et à l'abolition des contrôles à des fins fiscales aux frontières intérieures pour toute opération effectuée entre États membres. En revanche, ladite directive n'a pas pour objectif d'harmoniser ou de simplifier les formalités liées aux opérations purement internes.
- 19 Il y a donc lieu de constater que, à ce jour, le législateur communautaire n'a pas réalisé l'harmonisation complète et exhaustive des formalités que les États membres peuvent imposer aux opérations internes pour assurer l'exacte perception de la TVA et éviter les fraudes.

- 20 Dans ces conditions, l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa version transitoire, ne bénéficie qu'aux opérations effectuées entre États membres, en imposant de les traiter de la même façon que les opérations internes. Il ne fait pas obstacle, dès lors, à ce qu'un État membre impose des formalités plus lourdes pour les opérations internes à cet État que pour les échanges intracommunautaires.
- 21 Cette interprétation trouve confirmation dans la jurisprudence de la Cour selon laquelle le traité n'interdit pas qu'un État membre impose plus lourdement les produits nationaux que les produits importés et que des disparités de cette nature résultent des particularités des législations non harmonisées dans des domaines relevant de la compétence des États membres (voir arrêt du 13 mars 1979, Peureux, 86/78, Rec. p. 897, point 32).
- 22 Il y a donc lieu de répondre à la juridiction nationale que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa version transitoire, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'une règle nationale impose l'émission de documents d'accompagnement pour les marchandises transportées exclusivement à l'intérieur de l'État membre concerné.

Sur les dépens

- 23 Les frais exposés par les gouvernements italien et portugais, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, par ordonnance du 12 juillet 1994, dit pour droit:

L'article 22, paragraphe 8, 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, dans sa version résultant de l'article 28 nonies introduit 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/CEE, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'une règle nationale impose l'émission de documents d'accompagnement pour les marchandises transportées exclusivement à l'intérieur de l'État membre concerné.

Mancini

Kakouris

Hirsch

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 24 octobre 1996.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

G. F. Mancini